

DIE BEWERTUNG VON NACHLASSVERBINDLICHKEITEN

vorgelegt von

Albert H a u s e r

1979

DIE BEWERTUNG VON NACHLASSVERBINDLICHKEITEN

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Albert H a u s e r

1979



Referent: Prof. Dr. Hermann NEHLSSEN

Korreferent: Universitätsdozent
Dr. Dietrich von STEBUT

Tag der mündlichen Prüfung: 27.7.1979

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	3
Literaturverzeichnis	9
A. Einleitung	19
B. Begriff der Verbindlichkeiten	21
I. Nachlaßverbindlichkeiten im BGB	21
II. Verbindlichkeiten im Bewertungsrecht	28
C. Begriff und Anlaß der Bewertung	31
I. Definition der Bewertung	31
II. Anlaß einer Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten	33
1. Ermittlung des "Rein"-Nachlasses	33
2. Zur Haftungsbeschränkung	40
D. Bewertungsverfahren	45
I. Begriffsklärung	45
1. Gemeiner Wert	45
2. Erfüllungsbetrag	45
3. Nennwert	46
4. Tageswert	46
5. Ablösungswert	47
6. Verfügungsbetrag	47
7. Entstehungswert	48
II. Das Zinsproblem	49
1. Verzinsliche Verpflichtungen zu einmaliger Kapitalzahlung	49
a) Besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeiten zu einmaliger Kapitalzahlung	51
aa) Langfristige besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeiten	52

	Seite
(1) Zinszuschlag wegen Sonderleistung des Gläubigers	52
(2) Zinszuschlag ohne Sonderleistung des Gläubigers	53
(3) Ergebnis	54
bb) Kurzfristige besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeiten	61
b) Besonders niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten zu einmaliger Kapitalzahlung	61
aa) Langfristige besonders niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten	61
bb) Kurzfristige besonders niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten	65
2. Unverzinsliche Verpflichtungen zu einmaliger Kapitalzahlung	66
III. Rentenschulden	66
IV. Naturalobligationen	75
1. Verjährte Verbindlichkeiten	75
2. Spiel- und Wettschulden, Ehemäklerlohn	76
E. "Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben"	77
I. Methodik	77
II. Steuerrechtliches Modell	80
III. Einzelfragen	85
F. Geldentwertung	90
G. Zusammenfassung	91

Abkürzungsverzeichnis

aA.	anderer Ansicht
abgedr.	abgedruckt
abl.	ablehnend
Abschn.	Abschnitt
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
aF.	alter Fassung
ält.	älter(e)
AG	Amtsgericht; Aktiengesellschaft; s. auch "Die AG"
AktG	Aktiengesetz idF. v. 6.9.1965
AktR	Aktienrecht
allg.	allgemein(er)
ALR	Allgemeines Landrecht; s. "pr. ALR"
aM	anderer Meinung
AO	(Reichs-)Abgabenordnung (AO nF. 1977: BGBl. 76, 613 ff; idF v. 13.6.76)
ArchBürgR	Archiv für Bürgerliches Recht
arg.	argumentum
ArchzivPr.	s. AcP
ASt.	Antragsteller
AT	Allgemeiner Teil
BadRSpr	Badische Rechtsprechung
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht; auch: Entscheidungssammlung in Zivilsachen
BayObLGZ	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen
BB	Der Betriebsberater
betr.	betreff(s), betreffend
Beschl.	Beschluß
BewG	Bewertungsgesetz 1965 idF. v.10.12.1965 (neugefaßt 26.9.74)
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch v. 18.8.1896
BGBI.	Bundesgesetzblatt

BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
Bil.	Bilanz
br.	britisch(e)
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BSpr.	Besprechung
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Besonderer Teil
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BürgerlR	Bürgerliches Recht
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BWL	Betriebswirtschaftslehre
BWNotZ	Mitteilungen aus der Praxis; Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg
DA Vorm.	Der Amtsvormund, Rundbrief des Deutschen Instituts für Vormundschaftswesen
DB	Der Betrieb
DGWR	Deutsches Gemein- und Wirtschaftsrecht
Die AG	Die Aktiengesellschaft
DJT	Deutscher Juristentag
DJZ	Deutsche Juristenzeitung
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DR	Deutsches Recht
DRiZ	Deutsche Richterzeitung
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
dyn.	dynamisch
E	Entwurf
EGBGB	Einführungsgesetz zum BGB v. 18.8.1896
entspr.	entsprechend(es)
ErbR	Erbrecht
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz idF. v. 1.4.1959 (neugefaßt 17.4.74)
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz idF. v. 15.8.74 (EstG 1974) und 5.9.74 (EstG 1975)
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien

FamR	Familienrecht
FamRZ	Ehe und Familie im privaten und öffentlichen Recht, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FestSchr.	Festschrift
FSchr	Festschrift
fr.	früher(er)
FR	Finanzrundschau
gem.	gemäß, gemein(er)
Ges.	Gesetz, Gesellschaft
Gleichberg	Gleichberechtigungsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung oder Buchführung
GroßKomm	Großkommentar zum Aktiengesetz
GruchBeitr.	Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, begründet von Gruchot
Gruchot	s. GruchBeitr.
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre
HdF	Handbuch des Finanzsteuerrechts
HDSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
hdw	Handbuch der Wirtschaftswissenschaften; hrsg. von Hax, Wessels, 2. Aufl., 1966
HEZ	höchststrichterliche Entscheidungen in Zivilsachen
HGB	Handelsgesetzbuch v. 10.5.1897
hM	herrschende Meinung
HRR	Höchststrichterliche Rechtsprechung
idF	in der Fassung
insbes.	insbesondere
iS.	im Sinne
iSd.	im Sinne des, der
iSv.	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbAkDR	Jahrbuch der Akademie für Deutsches Recht
JFG	Jahrbuch für Entscheidungen in Angelegenheiten der Freiwilligen Gerichtsbarkeit und Grundbuchsachen

JheringsJb	Jherings Jahrbücher der Dogmatik des bürgerlichen Rechts
JhJb	s. JheringsJb
JR	Juristische Rundschau
JurA	Juristische Analysen
JurZ	s. JZ
JuS	Juristische Schulung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KG	Kammergericht; Kommanditgesellschaft
KG aA.	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KGJ	Jahrbuch der Entscheidungen des Kammergerichts
KO	Konkursordnung idF. v. 20.5.1898
Komm.	Kommentar, Kommentierung
KostO	Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der Freiwilligen Gerichtsbarkeit (Kostenordnung) v. 26.7.1957
LAG	Gesetz über den Lastenausgleich v. 15.12.1942, neugefaßt 1.10.1969
LB	Lehrbuch
LG	Landgericht
Lit.	Literatur
LM	Lindenmaier/Möhring: Das Nachschlagewerk des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen, hrsg. v. Lindenmaier und Möhring
LS	Leitsatz
LZ	Leipziger Zeitschrift
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MinBlfW	Ministerialblatt des Reichswirtschaftsministeriums
Mot.	Motive
MSchG	Mieterschutzgesetz idF. v. 15.12.1942
mwN.	mit weiteren Nachweisen
NdsRPf1	Niedersächsische Rechtspflege
ne.	nichtehelich
nF.	neue(r) Fassung

NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr(n).	Nummer(n)
OFG	Oberster Finanzhof
OGH	Oberster Gerichtshof für die britische Zone
OGHZ	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des OGH in Zivilsachen
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen
pr.ALR	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794
Prot.	Protokolle der Reichtagsberatungen zum BGB (II. Lesung)
R	Recht
Rnr.	Randnummer
Recht	Das Recht
RefE	Referentenentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGFSchr.	"Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben", Festgabe zum 50-jährigen Bestehen des Reichsgerichts
RGRK	Reichsgerichtsrätekommentar
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RhNotK(Mitt.)	Rheinische Notarkammermitteilungen
ROLG	Rechtsprechung der Oberlandesgerichte
RPfI	Der Deutsche Rechtspfleger
RSpr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis (Loseblatt-kartei)
S.	Seite, Seiten, Satz
SeuffA	Seufferts Archiv für Entscheidungen der Obersten Gerichte in den deutschen Staaten
SeuffArch	s. SeuffA
sh.	siehe
sog.	sogenannt(er, -es)

StBetrPr	Die steuerliche Betriebsprüfung
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
str.	strittig
StuW	Steuer und Wirtschaft
unveröff.	unveröffentlicht
Urt.	Urteil
VerglO	Vergleichsordnung v. 26.2.1935
VersR	Versicherungsrecht, Juristische Rundschau für die Individualversicherung
VerschG	Verschollenheitsgesetz v. 15.1.1951
Vorbem.	Vorbemerkung
WM	Wertpapiermitteilungen
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung, Betriebswirtschaft- liches Archiv und Fachorgan für das wirt- schaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen
WPg	s. Wpg
WPM	s. WM
Wpr	Der Wirtschaftsprüfer
WPrHb	Wirtschaftsprüferhandbuch
ZBH	Zentralblatt für Handelsrecht
ZBlFG	Zentralblatt für Freiwillige Gerichtsbar- keit und Notariat
ZDtNotV	Zeitschrift des Deutschen Notarvereins
Zf(n).	Ziffer(n)
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirt- schaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesell- schaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirt- schaftsrecht
ZMR	Zeitschrift für Miet- und Raumrecht
ZPO	Zivilprozeßordnung v. 12.9.1950

Literaturverzeichnis

- Adler-Düring-Schmaltz Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 1; 4.Aufl. 1968-1971/72
- Auler Rückstellungen, 1953
- Barella Die Haftung des Erben für Nachlassschulden - Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung, DB, Beilage Nr.6/59, S.1
- Bartholomeyczik Die Haftung des Erben für die neuen Geschäftsverbindlichkeiten, DGWR 1938, S. 321 ff
- Erbrecht, 9. Aufl. 1971 (zit. Bartholomeyczik)
- Bartholomeyczik-Schlüter Erbrecht, 10. Aufl. 1975
- Beitzke Familienrecht, 1974
- Berger, K. Die Bewertung unverzinslicher befristeter Verbindlichkeiten, in: Die Information über Steuer und Wirtschaft, 1965, S. 433 ff
- Berger Erstattung der Beerdigungskosten, Diss. Köln 1968
- Beschlüsse sh. Deutscher Juristentag
- Binder BSpr. v.RG, JW 1927, S. 1196 ff, in: JW 1927, S. 1196 ff
- Der Gegenstand, ZHR 59 (1906), S.1 ff
- Die Rechtsstellung des Erben, Bd. 1 (1901): Zit.: Binder I, Bd. 2 (1903): Zit.: Binder II, Bd. 3 (1905): Zit.: Binder III
- Vermögensrecht und Gegenstand, ArchBürgR 34 (1910), S. 209 ff
- Birkmeyer Über das Vermögen im juristischen Sinn, 1879
- Bley-Mohrbutter Vergleichsordnung, 3. Aufl. 1968/72
- Böhle-Stamschräder Vergleichsordnung, 8. Aufl. 1973
- Boehmer Der Übergang des Pflichtlebens des Erblassers auf den Erben, RG-FSchr. III, S. 216 ff

- Boehmer Die "erbrechtliche Lösung" des § 1371 BGB nF. im Lichte des Stiefkinderproblems (§ 1371 Abs.4 BGB), FamRZ 1961, S. 41 ff
- Eintritt des Erben in pflichtbelastete Rechtslagen des Erblassers, JW 1938, S. 2634 ff.
- Erbfolge und Erbenhaftung, 1927
- Zur erbrechtlichen Stellung des unehelichen Kindes, JbAkDR 1937, S. 80 ff
- Bosch Gutachten zu den Verhandlungen des 44. DJT 1962, Bd.I, 1.Teil, Heft B, S. 109
- Braga Das ehегüterliche Erbrecht des überlebenden Ehegatten, FamRZ 1957, S.334 ff
- Zur Rechtsnatur des Pflichtteils, AcP 153 (1954), S. 144 ff
- Breetzke: Krüger-Breetzke-Nowack Gleichberechtigungsgesetz, 1958
- Brox Erbrecht, 6. Aufl. 1979
- Bücklein Die Inventarerrichtung im Erbrecht, Diss. Köln 1936
- Coing Empfiehlt es sich, das gesetzliche Erb- und Pflichtteilsrecht neu zu regeln? Gutachten A zum 49. DJT, Bd.I, 1972
- Crome System des Bürgerlichen Rechts, Bd.5, S. 1912
- Damrau Erbersatzanspruch und Erbaugleich - Zur Neuregelung des Erbrechts im "Nicht-ehelichengesetz", FamRZ 1969, S. 579 ff
- Dempewolf Haftung des Erben bei Fortführung des Handelsgeschäfts, DB 1960, S. 80 ff
- Deutscher Juristentag: Beschlüsse des 49. DJT in Düsseldorf: "Empfiehlt es sich, das gesetzliche Erb- und Pflichtteilsrecht neu zu regeln?" in: RPfl 1972, S.433 ff (zit.: Beschlüsse des 49. DJT)
- Dieckmann Empfiehlt es sich, das gesetzliche Erb- und Pflichtteilsrecht neu zu regeln? Sitzungsbericht K zum 49. DJT, Bd.II, S. 8 ff
- Zum Erbrecht des unehelichen Kindes, FamRZ 1966, S. 72 ff

- Dietz Erbrecht, 1949
- Dölle Familienrecht, Bd. I (1964), Bd. II (1965); zit.: Dölle
- Endemann Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Bd. III, 9. Aufl., 1. Hälfte 1919, 2. Hälfte 1920
- Enneccerus-Nipperdey Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 1. Halbbd. 1959, 15. Aufl.
- Erman-(Bearbeiter) Handkommentar zum BGB, 6. Aufl. 1975
- Gast Berücksichtigung der Einkommensteuer des Erben bei der Pflichtteilsberechnung? in: NJW 1959, S. 2100 f
- Gernhuber Lehrbuch des Familienrechts, 2. Aufl. 1971
- Gnam Handbuch des Bilanzsteuerrechts, 1965, Stichwort "Schulden"
- Götze Die Bewertung von Geldschulden, Wpr 1951, S. 160 ff., S. 218 ff
- Goldschmidt Vermischte Schriften I, 1901
- Goroncy Bewertung und Pflichtteilsberechnung bei gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklauseln, NJW 1962, S. 1895 ff
- Grass Die Bewertung von Verbindlichkeiten, insbesondere von unverzinslichen befristeten Schulden, RWP-Kartei, Stuttgart 1959, S. 402, 41
- Gürtler Die Bilanzierung der Geldwerte, ZfB 1931, S. 161 ff, S. 267 ff
- Haegele Nachlaßpflegschaft und Nachlaßverwaltung, Regensburg 1955 (Die aktuelle Reihe, Bd. 6)
- Hartmann-Böttcher Großkommentar zur Einkommensteuer, Loseblatt-Sammlung
- Hartz Buch-BSpr.: NJW 1971, S. 745 f
- Helpenstein Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, 1932
- Heinen Handelsbilanzen, 8. Aufl., 1976
- Heintges Der Einfluß des gesunkenen Kapitalmarktzinses auf die Bewertung langfristiger Schulden, BB 1958, S. 1236 ff

- Hense Der Lastenausgleich im Erbfall und bei der vorweggenommenen Erbfolge, DNotZ 1953, S. 79 ff
- Hermann-Heuer Einkommensteuer-Kommentar, Loseblatt-Sammlung, Köln
- Hüttemann Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 2.Aufl. 1976
- Jaeger Konkursordnung, Bd.II, 6./7. Aufl. 1936
- Johannsen Ansprüche der Stiefkinder gegen den überlebenden Ehegatten nach § 1371 Abs.4 BGB, FamRZ 1961, S. 163 ff
- Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes auf dem Gebiete des Erbrechts seit 1964, DRiZ 1966, S. 399 ff
- Kapp Latente Ertragsteuerbelastung und Pflichtteilsberechnung, BB 1972, S. 829 ff
- Keidel BSpr. v."Der Erbersatzanspruch" (Diss. Schröder, Bonn 1972), in: FamRZ 1973, S. 608
- Kipp Erbrecht, 7.Aufl. 1928; 8.Aufl. 1930
- Kipp-Coing: Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Erbrecht, 12. Bearbeitung 1965 von Coing mit Ergänzung 1971 (11. Aufl. 1960)
- Enneccerus-Kipp-Wolff
- Kohler Pflichtteil und Preisstopp, NJW 1951, S. 548 f
- Das Geld als Wertmaßstab beim Erb- und Zugewinnausgleich, NJW 1963, S. 225 ff
- Koppensteiner Probleme des bereicherungsrechtlichen Wertersatzes, 11, NJW 1971, S.1769 ff
- Kosiol Bilanzreform und Einheitsbilanz, 1944 (zit.: Kosiol, Bilanzreform)
- Bilanz (I), Bilanztheorie, HDSW Bd.2 (1959), S. 222 ff
- Finanzmathematik, in: hdw 1, S.777 ff
- Krautwig Die Erbenhaftung und die Möglichkeiten ihrer Beschränkung, RheinNotK 1967/2, S. 178 ff
- Kretzschmar Einfluß des Nachlaßkonkurses auf die Haftung des Erben für die Nachlaßverbindlichkeiten, LZ Bd.III, 1909

- Kretzschmar Das Erbrecht des BGB, 2.Aufl. 1913
(zit.: Kretzschmar)
- Die Gestaltung der Haftung des Erben,
wenn der Erblasser Einzelkaufmann war
oder einer OHG oder KG als Teilhaber
angehörte, ZBlFG 17 (Jg.1917), S. 1 ff
- Nachlaßverwaltung, ZBlFG 9 (Jg.1909),
S. 447 ff
- Kröger Die Berücksichtigung künftiger Steuer-
schulden bei der Ermittlung des Nachlaß-
wertes im Bürgerlichen Recht und im
Steuerrecht, BB 1971, S. 647 ff
- Krüger Die Berücksichtigung der Haftungsver-
hältnisse bei der Rechnungslegung der
Aktiengesellschaft, 1961 (zit.: Krüger,
Haftungsverhältnisse)
- Kruse Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung,
1970
- Kühn Bewertungsprobleme bei der Feststel-
lung der Überschuldung einer GmbH, DB
1970, S. 549 ff
- Kuhn Stand und Aufgaben der betriebswirt-
schaftlichen Bewertungslehre, BFuP 20
(1968), S. 1 ff
- Lange Die Stellung des überlebenden Ehegat-
ten bei der Zugewinnngemeinschaft,
NJW 1957, S. 1381 ff
- Zur Reform des Pflichtteilsrechtes,
AcP 144 (1938), S. 188 ff
- Lange-Kuchinke Lehrbuch des Erbrechts, 2.Aufl. 1978
- Larenz Methodenlehre der Rechtswissenschaft,
2. Aufl. 1969
- Leffson Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung,
2. Aufl. 1970
- Ley Die Bewertungsgrundsätze des Bewer-
tungs- und Einkommensteuergesetzes,
1956
- Lindenmaier/Möhring Das Nachschlagewerk des Bundesgerichts-
hofes in Zivilsachen, Loseblatt-Sammlung
- Lindner-Ziegert Bewertung und Bewertungsverfahren, 1970
- Littmann Das Einkommensteuerrecht, 11.Aufl. 1974

- Littmann-Förger Rückstellungen in Ertragsteuerbilanzen und bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, 1964 (zit.: Littmann-Förger, Rückstellungen)
- von Lübtow Erbrecht, Bd.1 und 2, 1971
- Lutter Das Erbrecht des nichtehelichen Kindes, 2. Aufl. 1972
- Martin Die Bilanzierung von Forderungen und Schulden in der Handels- und Steuerbilanz, Diss. Frankfurt 1959
- Marx "Verbindlichkeiten", in: HdB, 3.Aufl. 1962, Bd.IV, Sp. 5625
- Mattern Haftung des Vorerben und des Nacherben für Schulden eines vererbten Einzelhandelsgeschäfts, BWNotZ 1960, S.166 ff
- May Das Wirtschaftsgut, 1970
- Meilicke Auf der Grenzlinie zwischen Steuerrecht und Privatrecht, StbJb 1958/59, S.341 ff
- Die zivilrechtliche Berücksichtigung der Einkommensteuerlast bei der Erbteils- und Pflichtteilsberechnung, FR 1959, S. 419 ff
- Zivilrechtliche und steuerrechtliche Fragen im Familien- und Erbrecht, StbJb 1969/70, S.189 ff
- Meincke Das Recht der Nachlaßbewertung im BGB, 1973 (zit.: Meincke)
- Bürgerliches Recht und Steuerrecht, JuS 1976, S. 693 ff
- Mellerowicz in: Aktiengesetz, Großkommentar, Bd.2, 3. Aufl. 1970, §§ 148 ff
- Melsheimer Die Theorie der Rückstellungen, Diss. Bonn 1968
- Mertens Der Begriff des Vermögensschadens im Bürgerlichen Recht, 1967
- Meyer Der Ausbildungsanspruch der Stiefabkömmlinge nach § 1371 Abs.4 BGB, Diss. Kiel 1966
- Möhring Vermögensverwaltung in Vormundschafts- und Nachlaßsachen, 5. Aufl. 1963 (zit.: Möhring, Vermögensverwaltung)

- Mohrbutter-Gewehr Pflichtteilsanspruch und Lastenausgleich, MDR 1953, S. 405 f
- Mugdan Die gesamten Materialien zum BGB, Bd.3, 5 (1899) (zit.: Mugdan 3 oder 5)
- Muhr Das Aufgebotsverfahren in der notariellen Praxis, RheinNotK 1965, S. 148 ff
- Mutze Zu den Bewertungsvorschriften unseres künftigen Aktienrechts, Die AG 1965, S. 8 ff
- Palandt- (Bearbeiter) Bürgerliches Gesetzbuch, 38.Aufl. 1979; 35. Aufl. 1976
- Passow Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, Bd.I, 3. Aufl. 1921
- Petersen Die Berufung zur Erbschaft und die letztwilligen Verfügungen überhaupt nach dem Entwurfe eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, in: Bekker-Fischer, Beiträge zur Erläuterung und Beurteilung des Entwurfes eines Bürgerlichen Gesetzbuches für das Deutsche Reich, Berlin 1889, Heft 16, S. 18 ff
- Peusquens Die bewertungsrechtliche Behandlung bedingter und befristeter Rechtsverhältnisse, Diss. Köln 1964
- Pinger Wertersatz im Bereicherungsrecht, MDR 1972, S. 101 ff, S. 187 ff
- Planck- (Bearbeiter) Kommentar zum BGB, 4.Aufl. (Bd.1, 2, 4/1, 5), 1913 ff, 5. Aufl. 1932/38 (Bd.3); Bd. 4/2, 6: 3. Aufl. 1905/06
- Raape Das Haftungsgestaltungsrecht des Erben, JhJb 72 (Jg. 1922), S. 293 ff
- Reinicke Der Rang der Ausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten im Güterstand der Zugewinngemeinschaft, DB 1960, S.1267 ff
- Reuter Die handelsrechtliche Erbenhaftung, ZHR 135 (Jg. 1971), S. 511 ff
- RGRK- (Bearbeiter) Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar, hrsg. v. Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 12.Aufl. 1974 ff (zit.: BGB-RGRK-Bearbeiter)
- Riesenfeld Die Erbenhaftung nach dem BGB, Bd.1 u.2 1916

- Rittner Der Ausbildungsanspruch der 'Stiefabkömmlinge' nach dem neuen Familienrecht, DNotZ 1957, S. 483 ff
- Handelsrecht und Zugewinnngemeinschaft (III), Der Zugewinnausgleich, FamRZ 1961, S. 505 ff
- Zur Auslegung des § 1371 Abs.2 BGB n.F., DNotZ 1958, S. 194 ff
- Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, 1975
- Rössler-Troll Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl. 1972
- Schäfer Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre, hdw, Bd.1, 2. Aufl. 1966, S.11 ff
- Schär Buchhaltung und Bilanz, 5.Aufl. 1922
- Schiffner Pflichtteil, Erbenausgleichung und die sonstigen gesetzlichen Vermächtnisse, 1897
- Schindele Bewertung langfristiger Schulden unter Berücksichtigung gesunkener Kapitalmarktzinsen, StBetrPr 1961, S. 41 ff
- Schlegelberger- (Bearbeiter) Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 1963
- Schlosser Der Einfluß des Grundgesetzes auf die privatrechtliche Stellung des unehelichen Kindes, FamRZ 1963, S. 601 ff
- Schmalenbach Dynamische Bilanz, 13.Aufl. 1962
- Theoretische Studie über den gemeinen Wert, ZfhF 67 (Jg. 1917/18), S.129 ff
- Schmidt Die Geschäftsführung des Nachlaßpflegers und Nachlaßverwalters, Frankfurt 1958
- Schnettler "Rente", HdB, Bd.III, 3. Aufl. 1960, Sp. 4649 ff
- "Zins", HdB, Bd.IV, 3. Aufl. 1962, Sp. 6583 ff
- Schröder Der Erbersatzanspruch, Diss. Bonn 1972
- Siber Erbrecht, 1928 (zit.: Siber)
- Grundrisse über Vorlesungen über das Deutsche Bürgerliche Recht, V, 1928

- Siber Haftung für Nachlaßschulden nach geltendem und künftigem Recht, Schrift der AkDR 1937
- Soergel-(Bearbeiter) Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 9.Aufl. 1951, 10. Aufl. 1974/75
- Sohm Der Gegenstand, 1905
- Noch einmal der Gegenstand, JhJb 53 (Jg. 1908), S. 373 ff
- von Staudinger-(Bearbeiter) Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 11. Aufl., 1954 ff; von Staudinger-Herzfelder, Bd.5, 9.Aufl. 1928
- Steinberg Die Bewertung der 7c-Darlehen, DStZ 1955, S. 290 ff
- Strohal Das Deutsche Erbrecht, 3.Aufl.: Bd.1, 1903, Bd.2, 1904 (zit.: Strohal I, II)
- Sudhoff Die Ertragsteuern bei der Berechnung des Pflichtteilsanspruchs, NJW 1963, S. 421 ff
- Susat Zum Recht des Lastenausgleichs; Die Bewertung der Vermögensabgabe, MDR 1953, S. 341 ff
- Theis Der Erbe im Einkommensteuerrecht, 1962
- Tipke Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, JZ 1975, S. 558 ff
- von Tuhr Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts, Bd.1 und 2, 1910 (zit.: v.Tuhr I, II)
- Ulmer Gesellschafternachfolge und Erbrecht, ZGR 1, 1972, S. 195 ff, S. 324 ff
- Van der Velde Die Passivierung von Steuerschulden, DB 1952, S. 313 ff
- Steuerliche Probleme neuzeitlicher Finanzierungsmethoden, StbJb 1961/62, S. 379 ff
- Velder Die Abzinsung von Forderungen und Schulden in der Bilanz, Wpr 1934, S.195 f
- Vellguth Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 1938
- Weber Juristenausbildung am Bedarf vorbei? in: NJW 1976, S. 19 ff

Weimar	Haftpflcht bei Schäden durch Nachlaßsachen, MDR 1971, S. 369 f
Werninger	Rückstellungen in der Bilanz, 1960
Wilke	Das Bürgerliche Gesetzbuch, Bd.5: Erbrecht, 1900
Wirtschaftsprüfer-	Handbuch 1975, Düsseldorf 1975
Wirtschaftsprüfer-	Jahrbuch 1975: "Erläuterungen des Jahresabschlusses der Aktiengesellschaft; die Bilanz"
Wirtz	Der bilanzmäßige Ausweis von Steuerlasten bei Körperschafts-, Gewerbe-, Vermögens- und Grundsteuer, Nachtrag zu dem Artikel von Walb, ZfhF 1939, S.234 ff
Wöhe	Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1962

A. Einleitung

"Die Bewertung von Schulden..., auch wo es sich nur um Geldschulden handelt, ist immer stiefmütterlich behandelt worden. Man hat sich um die Bewertung des Vermögens gekümmert und die Schulden beiseitestehen lassen."¹⁾

Bewertungsprobleme haben im juristischen Bereich zunächst ihren Platz im Handels- und Steuerrecht; von ebenso großer Bedeutung sind sie auch im Schadenersatz- und Versicherungsrecht. Darüber hinaus enthält das BGB eine Vielzahl von bewertungsrechtlichen Vorschriften, z.B. im Gesellschaftsrecht, im Ehegüterrecht oder im Erbrecht.

Angesichts der zentralen Bedeutung dieser Probleme auch auf juristischem Gebiet muß es daher verwundern, daß zum Bewertungsrecht kaum juristische Literatur vorhanden ist; ein umfassendes Lehrbuch gibt es überhaupt noch nicht. Einzig Jens Peter Meincke hat zum Recht der Nachlaßbewertung als Habilitationsschrift eine Arbeit verfaßt²⁾, mit der es ihm gelungen ist, erstmals Rechtsfragen der Bewertung ausführlich darzustellen.

Das Neuland, das Meincke damit betrat, ist jedoch so umfangreich, daß es gezwungenermaßen nicht möglich war, erbrechtliche Bewertungsfragen in allen Verästelungen zu durchleuchten. Mit der vorliegenden Arbeit soll daher versucht werden, einem Teilbereich der Nachlaßbewertung, den Meincke wegen des Umfangs des Themas nicht mit dem gebotenen Tiefgang untersuchen konnte, größere Aufmerksamkeit zu widmen; es sollen als Bewertungsobjekt die Nachlaßverbindlichkeiten herausgegriffen werden.

1) Götze, Die Bewertung von Geldschulden, Wpr 1951, S.160.

2) Das Recht der Nachlaßbewertung im BGB, 1973.

Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit ist die Zuordnung von Zahlenansätzen für Nachlaßverbindlichkeiten; hierzu ist es zunächst erforderlich, das Bewertungsobjekt selbst darzustellen und den Anlaß einer Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten aufzuzeigen. Schließlich soll auch versucht werden, steuerrechtliche Erkenntnisse für erbrechtliche Probleme nutzbar zu machen; gerade hieran wird sich zeigen, daß eine Verbindung zwischen mathematischen Daten und wertenden Willensentscheidungen besteht, die erst einzelne Zahlenwerte für die Schulden gewinnen läßt.

B. Begriff der Verbindlichkeiten

Ausgangspunkt jeder Bewertungsrechnung ist zunächst die Darstellung des "Bewertungsgegenstands";¹⁾ ohne das Objekt einer Bewertung zu kennen, lassen sich keine Regeln aufstellen, wie dieses Objekt zu bewerten ist.

I. Nachlaßverbindlichkeiten im BGB

Bewertungsobjekt sind im vorliegenden Zusammenhang die Nachlaßverbindlichkeiten. Bei der Abfassung des BGB stand die Einteilung der Nachlaßverbindlichkeiten in Erblasserschulden, Erbfallschulden und Nachlaßkosten- und -verwaltungsschulden im Vordergrund, ohne daß damit eine rechtlich bedeutsame Feststellung getroffen werden sollte²⁾.

Auch für ein Verfahren zur Werterrechnung liegt eine solche Einteilung nach dem Stichtagsprinzip nahe; die Nachlaßschulden sollen also auch hier gegliedert werden nach dem Zeitpunkt ihrer Entstehung vor, mit oder nach dem Erbfall.

1. Die Gruppe der Nachlaßverbindlichkeiten, die vor dem Erbfall entstehen, umfaßt die gesetzlichen, vertraglichen und außervertraglichen Verpflichtungen des Erblassers, soweit sie dieser noch zu seinen Lebzeiten begründet hat, und soweit sie nicht mit seinem Tode erlöschen³⁾.

1) Der betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Begriff "Wirtschaftsgut" deckt sich nicht ganz mit dem Terminus "Gegenstand": Der Ausdruck "Gegenstand" bezieht sich nach den Motiven (3,33 bei Mugdan 3,18) sowohl auf Sachen als auch auf Rechte, dient also als Sammelbegriff; Pflichtlagen oder Verbindlichkeiten - "negative Wirtschaftsgüter" - können damit nicht bezeichnet werden. Vgl. hierzu Sohm, Der Gegenstand (1905), S.7 ff; ders., Noch einmal Der Gegenstand, Jherings Jb (1908), S. 373 ff; Binder, Der Gegenstand, ZHR 59 (1906), S.1 ff; ders., Vermögensrecht und Gegenstand, ArchBürgR 34 (1910), S.209 ff.

2) Motive 5,602; EI § 2092; Mot. 5,535; EI § 2055; Mot. 5,646 ff; bei Mugdan 5, S.421; Prot. 5, S.774 ff.

3) Vgl. statt aller: Palandt-Keidel § 1967, Anm.2 mwN.

Diese ererbten Schulden¹⁾ bilden eine Hauptgruppe der Nachlaßverbindlichkeiten; ihnen ist gemeinsam ihr Ursprung vom Erblasser - ihre Grenzen verschwimmen jedoch, wenn ihre Entstehung oder Auswirkung in den Zeitpunkt des Erbfalls hinein- oder darüber hinausreicht.

2. Frühestens mit dem Erbfall, aber auch zwingend mit ihm entstehen die Erbfallsschulden; sie treffen aus Anlaß des Erbfalls den Erben "als solchen";²⁾ d.h. als Träger des Nachlasses.

Hierher gehören die Verbindlichkeiten aus Verfügungen von Todes wegen (Pflichtteilsrechte nach §§ 2303 ff, Vermächtnisse nach §§ 2147 ff, 2174³⁾, Auflagen nach § 2192⁴⁾, ebenso die sog. gesetzlichen Vermächtnisse des Voraus, § 1932, und des Dreißigsten, § 1969, der Zugewinnausgleich nach §§ 1371 ff⁵⁾, sowie der Unterhaltsanspruch der Mutter eines nasciturus, der Erbe oder Nacherbe wird, §§ 1963, 2141). Ferner zählt hierzu der Anspruch auf Erstattung der Beerdigungskosten gem. § 1968⁶⁾ und die Erbersatzverpflichtung, § 1934a⁷⁾.

1) Begriff von Endemann, III, S. 396.

2) § 1967 II.

3) Vermächtnisforderungen gegenüber nur einzelnen Erben sowie gegen Vermächtnisnehmer aus Untervermächtnissen sind keine Nachlaßverbindlichkeiten, sie treffen gar nicht den Erben "als solchen" (§ 1967 II) und sind daher auch keine Ansprüche, die sich gegen den Nachlaß richten. Siber (1937), S. 110, Bartholomeyczik-Schlüter, S. 411, Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 2058, Anm. 1, bezeichnen diese nicht gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten als "Erbteilsschulden", ziehen daraus jedoch keine Schlüsse für ihre Qualifizierung als Nachlaßverbindlichkeiten. Vgl. auch Staudinger-Lehmann, § 2174, Anm. 20; Meincke, S. 127.

4) Ebenso ein Vorausvermächtnis: § 2150: RGZ 93, S. 196.

5) BGHZ 37, S. 64; Reinicke, Der Rang der Ausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft, DB 1960, S. 1267.

6) Vgl. hierzu RGZ 160, S. 255 f; BGHZ 32, S. 72; München NJW 1974, S. 704; Berger, Erstattung der Beerdigungskosten, Diss. Köln 1968.

7) Schröder, Der Erbersatzanspruch, Diss. Bonn 1972; dazu Anm. von Keidel in FamRZ 1973, S. 608; Damrau, FamRZ 1969, S. 582, 585.

Zu den Erbfallsschulden zu rechnen ist auch der Anspruch der Stiefabkömmlinge auf Ausbildungsbeihilfe, § 1371 Abs.4¹⁾.

Gemeinsames Kriterium der Erbfallsschulden ist, daß sie sich weder auf den Erben beziehen noch unmittelbar vom Erblasser herrühren, sondern im Erbfall ihren Bezugspunkt haben. Die gesetzlichen Erbfallsschulden sollen zudem familienrechtliche oder allgemeinsoziale Belange beachten²⁾, sie sind meist durch Bestand (z.B. § 2169) oder Wert (z.B. § 2311) des Nachlasses begrenzt³⁾.

3. Zu den Nachlaßverbindlichkeiten, die nach dem Erbfall entstehen, zählen die Nachlaßkostenschulden, die Erbschaftsverwaltungsschulden, die Nachlaßerbenschulden, die Geschäftsschulden und die sog. Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben.

a) Bei den Nachlaßkostenschulden handelt es sich um Verbindlichkeiten, die nach dem Erbfall durch Nachlaßabwicklung entstehen:⁴⁾ Die Kosten einer Todeserklärung (§§ 34 Abs.2, 40 VerschG), die Erbschaftsteuer (§ 15 Abs.1,3 ErbStG), die Kosten der Eröffnung einer Verfügung von Todes wegen (§§ 2260, 2300) und der Nachlaßsicherung (§ 1960), sowie des Nachlaßgläubigeraufgebotes (§§ 1970 ff), der Erbauseinandersetzung (§§ 2204 ff) und Altenteilsrechte⁵⁾.

1) Str.: Wie hier: Braga, FamRZ 1957, S.340; Lange, NJW 1957, S.1383; Beitzke, FamR § 13 III 5; Dölle, FamR, S. 784; Palandt-Diederichsen § 1371, Anm.3; aA: Boehmer, FamRZ 1961, S.49; Rittner, DNotZ 1957, S.497; Johannsen, FamRZ 1961, S.163; Erman-Heckelmann § 1371, Anm. 35; vgl. insgesamt: Karin Meyer, Der Ausbildungsanspruch der Stiefabkömmlinge nach § 1371 IV BGB, Diss. Kiel 1964.

2) Boehmer, Erbfolge, S.126.

3) Vgl. insgesamt zu den Erbfallsschulden: Erman-Bartholomeyczik-Schlüter, § 1967, Anm.6; BGB-RGRK-Johannsen (1974), § 1967, Anm.9 f; Soergel-Siebert-Schippel (1974), § 1967, Anm. 3.

4) Boehmer, Erbfolge und Erbenhaftung, S. 117.

5) BGHZ 8, S.217.

Ferner gehören hierher die Kosten der Nachlaßpflegschaft (§ 1961), der Nachlaßverwaltung (§ 1991), der Inventarerrichtung (§§ 1993 ff), des Nachlaßkonkurses (§§ 214 ff, 58 Nrn. 1, 2 KO), des Nachlaßvergleichsverfahrens (§§ 113, 105 VerglO) und der Feststellung des Fiskus als Erben (§ 1964)¹⁾.

b) Zu den Erbschaftsverwaltungsschulden zählen die Verbindlichkeiten aus Verwaltungshandlungen von Nachlaßpfleger, Nachlaßverwalter, Nachlaßkonkursverwalter und Testamentsvollstrecker (§ 224 Nr. 5 KO)²⁾, wenn sie im Rahmen ihrer Verwaltungsmacht erwachsen sind, sowie die Ansprüche auf angemessene Vergütung dieser Personen³⁾.

Nach allgemeiner Ansicht⁴⁾ fallen unter die Gruppe der Erbschaftsverwaltungsschulden auch die Verbindlichkeiten aus Handlungen des vorläufigen Erben, wenn sie erkennbar nur für den Nachlaß vorgenommen wurden und sich in den Rahmen einer ordnungsgemäßen Verwaltung fügen (vgl. § 1959)⁵⁾.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß alle bisher erwähnten Nachlaßverbindlichkeiten, Erblasserschulden, Erbfallschulden, Nachlaßkosten- und Erbschaftsverwaltungs-

1) Vgl. zu den Nachlaßkostenschulden insgesamt: RGRK-Johannsen § 1967, 10; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 1967, 7; Soergel-Siebert-Schippel § 1967, 5; Strohal 2, S. 176 ff.

2) Allg. Meinung: RGZ 60, 30; Lange-Kuchinke, S. 833; Brox, S. 354; Bartholomeyczik-Schlüter, S. 372; v. Lübtow, S. 1097; Staudinger-Lehmann § 1967, 9 ff; RGRK-Johannsen § 1967, 10; Soergel-Siebert-Schippel § 1967, 5; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 1967, 7; Siber, S. 133, Strohal 2, S. 181.

3) §§ 1835 f, 1915 für den Nachlaßpfleger; §§ 2221, 2218 für den Testamentsvollstrecker; § 1987 für den Nachlaßverwalter; §§ 85, 58 Nr. 2 KO für den Nachlaßkonkursverwalter; vgl. hierzu Staudinger-Lehmann § 1967, Anm. 12; Riesenfeld, S. 63; Haegeler, Nachlaßpflegschaft und Nachlaßverwaltung, S. 1 ff; Möhring, Vermögensverwaltung in Vormundschafts- und Nachlaßsachen; Schmidt Erwin, Die Geschäftsführung des Nachlaßpflegers und Nachlaßverwalters; Kretzschmar, Nachlaßverwaltung, ZBlFG 9, S. 447/459; BayObLG MDR 1972, S. 692; BayObLG BayObLGZ 53, Nr. 13 (S. 50 ff); OLG Hamm, RPfl 66, S. 180.

4) Lange-Kuchinke, S. 833; Brox, S. 354; Bartholomeyczik-Schlüter, S. 372; Staudinger-Lehmann § 1967, S. 13 ff; v. Lübtow S. 1097; RGZ 62, S. 38; 90, 91 (95).

5) RGZ 146, S. 346.

schulden, dann zu Nachlaßverwaltungsschulden werden, wenn ein zur Verwaltung des Nachlasses Berechtigter zu ihrer Befriedigung Aufwendungen macht und hierfür aus dem Nachlaß Ersatz verlangen kann¹⁾.

c) Nachlaßverbindlichkeiten, bei denen nach dem Erbfall noch ein selbständiger Verpflichtungsgrund hinzutritt, der schon dem Rechtskreis des Erben angehört, werden mit Boehmer²⁾ Nachlaßerbenschulden genannt.

Die Haftungslage gestaltet sich bei ihnen folgendermaßen: Einerseits haben die Gläubiger der Nachlaßerbenschulden die Stellung von Nachlaßgläubigern mit allen daraus folgenden Rechten; andererseits gelten die Gläubiger der Nachlaßerbensschulden auch als Eigengläubiger des Erben; sie können grundsätzlich - unbeeinflußt von einem möglichen Ausschuß im Aufgebotsverfahren - gegen den Erben persönlich vorgehen und in sein Privatvermögen vollstrecken.

Bei diesem "einheitlichen Schuldverhältnis mit doppeltem Haftungsgegenstand"³⁾ wurde vom Reichsgericht⁴⁾ sogar eine "Art Gesamtschuld" zwischen Nachlaß und Eigenvermögen des Erben angenommen⁵⁾.

Die neuere Literatur und Rechtsprechung haben diese Grundsätze weiter entwickelt und konkretisiert; man hat sich dabei darauf festgelegt, daß die objektive Sachlage für das Vorliegen einer Nachlaßverbindlichkeit entscheidet: Zwar haftet der Erbe grundsätzlich so wie jeder andere, der sich

1) Lange-Kuchinke, S. 833.

2) Erbfolge und Erbenhaftung, S.114 ff; RG-Festschrift III, S. 264.

3) Bartholomeyczik-Schlüter, S. 373.

4) RGZ 90,93; zurückgehend auf Boehmer, Erbfolge und Erbenhaftung, S.115; ähnlich Staudinger-Boehmer § 1922, Anm. 214.

5) Dagegen Bartholomeyczik-Schlüter, aaO; vgl. auch RGZ 146, S.343; S.112, 129; S.62, 38 ff.

durch ein Rechtsgeschäft verpflichtet¹⁾, wenn aber dieses Rechtsgeschäft "irgendwie" mit dem Erbfall zu tun hat, liegt auch eine Nachlaßverbindlichkeit vor²⁾. Maßgebendes Kennzeichen einer Nachlaßverbindlichkeit ist, daß die Verbindlichkeit vom Standpunkt eines sorgfältigen Verwalters in ordnungsgemäßer Verwaltung des Nachlasses eingegangen wurde; die Verbindlichkeit braucht dabei nicht ausdrücklich für den Nachlaß übernommen worden zu sein³⁾.

d) Der Erbe eines Einzelvollkaufmanns haftet gem. §§ 27 Abs.1, 25 Abs.1 HGB unbeschränkt für die früheren Verbindlichkeiten als Erblasserschulden, wenn er das Nachlaßhandelsge-
schäft unter der Firma des Erblassers mit oder ohne Nach-
folgezusatz weiterführt⁴⁾.

Die neuen Geschäftsverbindlichkeiten, die der Erbe für das Unternehmen begründet, ohne seine Haftung auszuschließen, sind demgegenüber Nachlaßerbenschulden⁵⁾.

e) Zu der Gruppe von Verbindlichkeiten, die erst nach dem Erbfall entstehen, zählen auch solche Erblasserschulden, deren Folgen erst nach dem Tod des Erblassers eintreten, deren Entstehungsgrund aber noch zu Lebzeiten des Erblassers gelegt wurde.

1) Köln NJW 1952, S.1145.

2) BGHZ 32, S.60.

3) Dem Geschäftspartner braucht die Beziehung des Geschäfts zum Nachlaß nicht einmal offengelegt worden zu sein: BGHZ 38, S.193; BGH WPM 1973, S.362; Frankfurt WPM 1975, S.129; ähnlich auch beim Nacherben für Schulden des Vorerben aus ordnungsgemäßer Verwaltung des Nachlasses: BGHZ 32,60 - außer es sollte erkennbar nur der Vorerbe persönlich haften.

4) Dempewolf DB 1960, S.80; Mattern BWNöTZ 1960, S.166; Reuter ZHR 135 (1971), S.511 ff; Bartholomeyczik DGWR 1938, S. 321; Kretzschmar ZBlFG 17, S.1 ff; Lange-Kuchinke, S. 835; Bartholomeyczik-Schlüter, S.375 ff; Brox, S.355; BGHZ 35, S.13 ff; 30, S.391; 55, S.267.

5) KG JW 37, S.2599, Nr.38; Bartholomeyczik DGWR 38, S.321 ff; Staudinger-Lehmann, 19 vor § 1967; Brox, S.355; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 1967, 12; Lange-Kuchinke, S.836.

Diese Schulden werden mit Boehmer¹⁾ "Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben" genannt; dadurch soll zum Ausdruck kommen, daß der Übergang der Pflichtenstellung des Erblassers nicht abrupt, auf den Erbfall fixiert erfolgt, sondern fließend geschieht.

Terminologisch werden diese Verbindlichkeiten nicht einheitlich behandelt: Teilweise werden sie zu den Nachlaßerbensschulden gezählt²⁾, zum Teil den Erblasserschulden zugeordnet³⁾. Es wird jedoch immer hervorgehoben, es genüge für ihre Qualifizierung als Nachlaßverbindlichkeiten, wenn nur "Rechtsgrund und -notwendigkeit" im Leben des Erblassers lägen, mögen auch die Folgen erst nach seinem Tode eingetreten sein, etwa durch Hinzutreten weiterer Umstände⁴⁾.

Zum einen gehören zu diesen Nachlaßverbindlichkeiten solche Schulden, bei denen der Erbe eigenverantwortlich einen Tatbestand vollendet, der im wesentlichen schon in der Person des Erblassers vorgelegen hatte, wie z.B. Schulden des Erben aus Mietverhältnissen des Erblassers, aber nur, wenn die Verpflichtungen erst nach dem Erbfall liegen.

Zum anderen fallen in diese Gruppe die Verbindlichkeiten aus Dauerschuldverhältnissen und Dauerdelikten, die zwar in das "Rechtsleben" des Erblassers hineinreichen, deren Ver-

1) Erbfolge und Erbenhaftung, S.124; RG-Festschrift III, S. 266; Staudinger-Boehmer, § 1922, Anm. 194, 215, 219.

2) Bartholomeyczik-Schlüter, S.375.

3) Brox, S.352, 353; Lange-Kuchinke, S. 826; Palandt-Keidel § 1967, Anm.2; Boehmer, RG-Fschr.III, S.216 ff; Staudinger-Boehmer, § 1922, Anm.213 ff; ders., JW 1938, S.2634 ff zu LG Freiburg, JW 1938, S.1819; vgl. ferner RG SeuffA 62 Nr.17; RG JW 1911, S.447 f; BGH BB 1968, S.152; RGRK-Johannsen, § 1967,5; Kipp-Coing, S.517; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter, § 1967, 3; Soergel-Schippel, § 1967,2; v. Lübtow, S.1095.

4) BGH BB 1968, S.152; OLG Frankfurt OLGZ 1971, S.46 f für den Erben eines Bürgen; OLG Hamburg NJW 1952, S.228 f für die Soforthilfeabgabe, wenn der Erblasser erst nach dem Stichtag gestorben ist; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter, § 2311,5; Staudinger-Ferid § 2311, Anm.53.

wirklichung der Erbe aber durch Handlungen unter Leben-
den verantwortlich veranlaßt hat; z.B. der Erbe nimmt einen
Kredit des Erblassers auf Grund des alten Vertrages weiter
in Anspruch¹⁾ oder er haftet weiterhin nach §§ 833, 836²⁾³⁾.

II. Verbindlichkeiten im Bewertungsrecht

Auch in der Betriebswirtschaftslehre und im Bilanzwesen ist
Ausgangspunkt jeder Bewertungsrechnung die Darstellung des
Bewertungsobjekts; da auf diesen Gebieten mit einer Bewer-
tung andere Ziele verfolgt werden als im BGB, hat dort der
Begriff der Verbindlichkeit eine andere Funktion.

1. Im Sinne einer statischen Bilanzauffassung, die der ju-
ristischen Betrachtungsweise näher liegt, umfaßt der Begriff
der Verbindlichkeit alle bürgerlich-rechtlichen Verpflich-
tungen, die am Bilanzstichtag der Höhe und Fälligkeit nach⁴⁾
bestehen⁵⁾.

Nach anderer Definition sind unter Verbindlichkeiten alle
Schulden einzuordnen, die eine Verpflichtung zu einer Geld-
zahlung oder einer Leistung in Sachen oder Diensten ergeben
können⁶⁾.

Nach dynamischer Auffassung sind Verbindlichkeiten der exak-
te Aufwand eines Wirtschaftsjahres⁷⁾, der aber durch eine
Ausgabe nicht ausgelöst wurde⁸⁾.

1) RGZ 146, S. 343.

2) Staudinger-Lehmann, § 1967, 8, 28; Boehmer, Erbfolge und
Erbenhaftung, S. 124.

3) Grundsätzlich a.M.: Binder, Rechtsstellung des Erben,
I, S. 43 ff; JW 1927, S. 1196 ff.

4) Schär, Buchhaltung und Bilanz (1922), S. 18.

5) Heinen, S. 268.

6) Marx Ottomar, "Verbindlichkeiten", in: HdB, 3. Aufl. 1962,
Bd. IV, Sp. 5625.

7) Helpenstein, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbi-
lanz, S. 463.

8) Vgl. Martin, Die Bilanzierung von Forderungen und Schul-
den in der Handels- u. Steuerbilanz, Diss. Frankfurt 1959,
S. 14 ff.

Hüttemann führt als Merkmale einer Verbindlichkeit an:¹⁾
Erzwingbare Leistung, eindeutig quantifizierbare Leistung, wirtschaftliche Belastung. Das heißt, eine passivierungspflichtige Verbindlichkeit liegt nur vor, wenn den Schuldner eine rechtliche Verpflichtung zum Leistenmüssen trifft, ohne daß ihm eine Einrede zusteht, wenn ferner die Höhe dieser Verpflichtung eindeutig feststellbar ist²⁾, und wenn schließlich bereits eine wirtschaftliche Belastung vorliegt, das Geschäft also nicht mehr in der Schwebe ist³⁾.

2. Im Gegensatz hierzu dürfen die Eventualverbindlichkeiten des § 151 Abs.5 AktG nicht passiviert werden: Eventualverbindlichkeiten gibt es in dieser Form im BGB nicht, sie werden jedoch auch in Bilanzen von Nicht-Aktiengesellschaften ausgewiesen. Sie unterscheiden sich von den ausgewiesenen Verbindlichkeiten dadurch, daß die Bedingung für die Wirksamkeit des Schuldverhältnisses noch nicht eingetreten ist und ihr Eintritt auch kaum zu erwarten ist⁴⁾. Diese Eventualverbindlichkeiten sind vergleichbar mit aufschiebend bedingten Verbindlichkeiten: Es fehlt (noch) ein Tatbestandsmerkmal einer effektiven Verpflichtung⁵⁾.

3. Zwischen den Verbindlichkeiten und den Eventualverbindlichkeiten stehen die Rückstellungen: Ihnen liegt eine gegenwärtige oder zukünftige Verpflichtung Dritten gegenüber zugrunde. Sie sind (noch) ungewiß, d.h. "ihr zu klärender Sachverhalt" kann nicht abschließend beurteilt werden⁶⁾.

1) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, S.8.

2) Van der Velde, DB 1952, S.313 ff; Wirtz, ZfHf 1939, S. 234 ff.

3) Vgl. Vellguth, GoB für schwebende Geschäfte; Adler-Düring-Schmaltz, § 149, 347.

4) Krüger, Die Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse bei der Rechnungslegung der AG, S.28 ff; Hüttemann, S. 24.

5) Hüttemann, S.23.

6) Adler-Düring-Schmaltz, § 152, S.115; Werninger, S.75 ff; Littmann-Förger, S. 66 ff; Auler, S.2 ff; Melsheimer, S. 2 ff.

Diese Ungewißheit kann sich beziehen:

1. Auf die Höhe der Verbindlichkeit.
2. Auf das Bestehen oder Entstehen einer Verbindlichkeit.
3. Auf die Höhe und das Bestehen oder Entstehen der Verbindlichkeit¹⁾.

Bei allen Rückstellungen muß jedoch am Stichtag bereits eine wirtschaftliche Belastung vorliegen²⁾.

Beim ersten Punkt unterscheidet sich die Rückstellung von der Verbindlichkeit nur durch das Fehlen der eindeutig quantifizierbaren Höhe, weil der Gläubiger seinen Anspruch z.B. noch nicht genau beziffert hat oder der Schuldner die Höhe nicht genau feststellen kann oder nicht zu Unrecht glaubt, nur einen Teil der Gläubigerforderung erfüllen zu müssen.

Im zweiten Fall ist zwar die Höhe der Schuld sicher, es steht aber nicht fest, ob der Schuldner überhaupt leisten muß, weil Zweifel bestehen, ob die Forderung begründet ist, wieder untergegangen ist, oder ob der Gläubiger seinen Anspruch geltend machen wird³⁾.

Schließlich können beide Punkte zusammenkommen: Höhe und Bestehen oder Entstehen können zweifelhaft sein; sicher ist dann nur noch eine wirtschaftliche Belastung dieser Periode.

Insgesamt besteht zwischen Eventualverbindlichkeiten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten eine Stufenleiter:

Ist der Eintritt der Bedingung, von der das Geschäft abhängt, wahrscheinlich, so muß statt einer Eventualverbindlichkeit eine Rückstellung gebildet werden, ist er sehr wahrscheinlich, dann wird aus der Rückstellung eine Verbindlichkeit.

1) Adler-Düring-Schmaltz, § 152, 113.

2) Hüttemann, S. 18.

3) Littmann-Förger, S. 16.

C. Begriff und Anlaß einer Bewertung

Im weitesten Sinne bedeutet Bewertung die Festsetzung eines Geldbetrages für die Berechnung des Wertes eines Gutes. Dabei wird dieser Geldbetrag in inländischem¹⁾ gesetzlichem Währungsgeld beziffert²⁾.

I. Definition der Bewertung

1. In der Betriebswirtschaftslehre ist die Bewertung als Verfahren der Wertermittlung von Wirtschaftsgütern³⁾ eines der wichtigsten Themen;⁴⁾ die Wirtschaftswissenschaften werden geradezu als Lehre vom betrieblichen Rechnungswesen bezeichnet⁵⁾. Das Bewertungsverfahren dient dabei als Entscheidungshilfe für die Frage, ob und in welcher Höhe ein Periodenerfolg entstanden ist: Um dies festzustellen, wird ein Abschluß erstellt, der das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellt (§ 39 Abs. 1 HGB). Mit Hilfe einer solchen formal ausgeglichenen zweiseitigen Gegenüberstellung von Aktiven und Passiven, der Bilanz⁶⁾, kann eine kaufmännische Unternehmenspolitik durchgeführt werden⁷⁾.

2. Im Bereich der Rechtswissenschaften liegt das Hauptanwendungsgebiet bewertungsrechtlicher Bestimmungen im Handels- und Steuerrecht. Der Begriff "Bewertung" wird hier folgerichtig eingengt definiert als ein Verfahren, nicht in

1) Ausnahme: § 244 Abs. 1.

2) Vgl. hierzu Ley, Vorbem.; Meincke, S. 141.

3) Zum Begriff des Wirtschaftsgutes siehe May, S. 11 ff; vgl. auch § 2331 a Abs. 1.

4) Vgl. Kuhn, BFuP 20, 1968, 1 mwN; Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 7 ff.

5) Leffson, Vorwort; Kruse, S. 10.

6) Kosiol, HDSW 2, S. 222.

7) Hüttemann, S. 59.

Währungsgeld bestehende Wirtschaftsgüter für Zwecke der Gewinnermittlung oder der Besteuerung in Währungsgeld umzurechnen¹⁾. Dadurch sollen für verschiedenartige Güter vergleichbare Daten geschaffen werden, um einen zutreffenden Erfolg zu ermitteln bzw. eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten.

Das BGB enthält durchgehend viele Normen, die für die Wertermittlung von Gütern maßgeblich sind und sich somit als bewertungsrechtliche Vorschriften auffassen lassen. Ausdrücklich vorgeschrieben ist eine Bewertung bei einer Gesellschafterauseinandersetzung (§ 738 Abs.2), zur Berechnung des Versorgungsausgleichs (§§ 1587 ff) und bei der Erbersatz- und Pflichtteilsberechnung (§§ 1934 b; 2311). Daneben sind noch in vielen weiteren Vorschriften bewertungsbezogene Tatbestandsmerkmale enthalten²⁾.

Ausdrücklich spricht das Gesetz von Bewertung nur in § 1376 Abs.3, wo es die Wertermittlungsgrundsätze für die Berechnung des ehelichen Anfangs- und Endvermögens entsprechend auch für Verbindlichkeiten gelten läßt. Im Erbrecht heißt es meist "Wertberechnung" (§ 2307 Abs.1 S.2) oder "Ermittlung" (§ 2314 Abs.1 S.2). Dann, wenn ein gewisser Bewertungsspielraum vorhanden ist, weil sich Güter nicht von vorneherein klar beziffern lassen, spricht das Gesetz von "Schätzung" (§ 2312 Abs.1 S.2). Diese Begriffe werden synonym verwendet und bedeuten alle die Ermittlung eines Geldbetrages für nicht in Geld bestehende Güter. Der Geldwert dient auch im BGB als Umrechnungsmaßstab, um Güter verschiedener Struktur vergleichbar zu machen³⁾.

1) Lindner-Ziegert, S. 1; Wöhe, S. 7 ff.

2) Eingehender Überblick bei Meincke, S. 17-22.

3) RGZ 103,21 f; grundsätzlich - so auch im gemeinen Recht: Birkmeyer, Über das Vermögen im juristischen Sinn, 180 mwN; - sind ja nur Güter gleicher Struktur voneinander abzugsfähig.

II. Anlaß einer Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten

Die Vorschriften des BGB, die eine Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten notwendig machen, lassen sich in zwei Hauptgruppen einteilen: Die Kenntnis des Wertes des Nachlasses ist einmal zur Ermittlung des "Rein-Nachlasses" erforderlich, zum andern für die Möglichkeit einer Haftungsbeschränkung des Erben.

1. Ermittlung des "Rein"-Nachlasses

Im Gegensatz zum "Roh"-Nachlaß stellt der "Rein"-Nachlaß den um die Schulden verminderten Nachlaßwert dar, den Nettobetrag, vgl. § 107 Abs. 2 KostenO; ¹⁾ dieser "Bestand" ²⁾ des Nachlasses entscheidet erstens über die Höhe von Geldabfindungsansprüchen und zweitens über das Vorliegen sog. Quoten- und Pflichtteilsvermächtnisse.

a) Zu den Geldabfindungsansprüchen zählen der Pflichtteilsanspruch, der Erbersatzanspruch, der Zugewinnausgleich und der Unterhaltsanspruch für einen erbberechtigten nasciturus.

aa) Gem. § 2303 steht Abkömmlingen, Eltern und Ehegatten des Erblassers, die durch letztwillige Verfügungen von der Erbfolge ausgeschlossen sind, ein Pflichtteil zu in Höhe der Hälfte des Wertes des gesetzlichen Erbteils ³⁾. Nach § 2311 ergibt sich der Pflichtteilsbetrag durch Halbierung des Nachlaßwertes zum Zeitpunkt des Erbfalls ⁴⁾, d.h. da der Pflichtteilsberechtigte erst aus dem schuldenfreien Nach-

1) Staudinger-Boehmer § 1922, 74.

2) Vgl. RGZ 129, S. 242.

3) Vgl. zum Zusammenhang von Bewertung und Pflichtteilsberechnung: Goroncy, NJW 1962, S. 1895; Sudhoff, NJW 1963, S. 421; Kapp, BB 1972, S. 829; Kröger, BB 1971, S. 647; Braga, AcP 153, S. 144; Dieckmann, Empfiehlt es sich, das gesetzliche Erb- und Pflichtteilsrecht neu zu regeln? Sitzungsbericht K zum 49. DJT, S. 8 ff; Coing, Empfiehlt es sich...?, Gutachten A zum 49. DJT; vgl. auch Beschl. d. 49. DJT, in: RPfl 1972, S. 433.

4) BGHZ 7, S. 138; OLG Celle, NJW 1952, S. 706; Kohler, NJW 1963, S. 225.

laß Befriedigung verlangen darf, er also den anderen Nachlaßgläubigern nachgeht, ist zunächst der Geldwert aller Nachlaßgegenstände festzustellen (Aktivbestand¹⁾) und von ihm die Summe aller Passiven abzuziehen;²⁾ den Nachlaßbestand ergibt also ein Vergleich zwischen Aktiven und Passiven³⁾. Dabei gelten Rechtsverhältnisse, die infolge des Erbgangs durch Vereinigung von Rechten und Verbindlichkeiten erloschen sind, entsprechend §§ 1976, 2143, 2377 als nicht erloschen⁴⁾.

Voraussetzung der §§ 2303 ff, die nach Sinn und Zweck für die Pflichtteilsberechtigten einen Mindestanteil am Reinachlaß sichern sollen⁵⁾, ist also (auch) die Kenntnis vom Geldwert der Nachlaßverbindlichkeiten⁶⁾. Als Ermittlungsmethode schreibt das Gesetz dabei das Verfahren der "Schätzung" vor, § 2311 Abs. 2 S.1.

Eine Bewertung der Verbindlichkeiten zur Ermittlung des Nachlaßwertes ist auch im Rahmen des § 2304 erforderlich: Auch im Fall eines Pflichtteilsvermächtnisses muß die Höhe des Pflichtteils errechnet werden, gleich welcher Theorie man folgt (Vermächtnistheorie⁷⁾, Zuwendung eigener Art⁸⁾, besondere Erscheinungsform des gesetzlichen Pflichtteilsrechts⁹⁾, Auslegungstheorie¹⁰⁾, Einzelfall entscheidet¹¹⁾).

1) Erman-Bartholomeyczik-Schlüter, § 2311, 1.

2) Staudinger-Ferid, § 2311, 3 und 50 mwN.

3) Soergel-Dieckmann, § 2303, 10 und 19; 2311, 1 mwN.

4) KG, OLGZ 30, S.234.

5) Erman-Bartholomeyczik-Schlüter, § 2311, 5.

6) Vgl. RGZ 129, S. 242.

7) RG JW 1904, S.115 ff; RG Recht 1911, Nr.3918; Schiffner mit arg. aus § 1939.

8) Siber, Grundrisse über Vorlesungen über das deutsche bürgerliche Recht, V, S. 78.

9) Strohal, § 49, 9.

10) Dietz, ErbR, S. 262.

11) Crome, V, § 700, Anm. 13; Kretzschmar 674; sowie alle neueren Kommentare.

Eine Bewertung der Nachlaßverbindlichkeiten erfordern ferner die §§ 2305 ff; bei § 2305 ist dies sogar in zweifacher Hinsicht erforderlich, sowohl auf der Tatbestandsseite als auch bei den Rechtsfolgen: Voraussetzung des Pflichtteilsrestanspruches ist es, daß dem Erben ein Erbteil hinterlassen ist, der nicht die Hälfte des Wertes seines gesetzlichen Erbteils erreicht - in diesem Fall hat der Erbe einen Restanspruch in Höhe der fehlenden Wertdifferenz; dabei darf der pflichtteilsberechtigte Miterbe jedoch weder beschränkt noch beschwert sein.

Wenn der Pflichtteilsberechtigte ein Vermächtnis zugewandt erhält, das gleichfalls wertmäßig unter seinem halben gesetzlichen Erbteil liegt, so hat er die Wahl unter verschiedenen Möglichkeiten, zu seinem Mindestanteil zu kommen:¹⁾ Er kann das Vermächtnis ausschlagen (§ 2180) und gem. § 2307 Abs.1 S.1 seinen vollen Pflichtteil verlangen, oder er kann es annehmen; dann steht ihm nach § 2307 Abs.1 S.2 ein Restanspruch in Höhe der Wertdifferenz zu.

Bestehen für den pflichtteilsberechtigten Miterben Beschränkungen in Form von Nacherbschaft, Testamentsvollstreckung oder Auseinandersetzungsanordnungen oder Beschwerungen durch Vermächtnisse oder Auflagen, so gibt es drei Möglichkeiten:²⁾

Wenn der Erbteil kleiner ist als der Pflichtteil, so gelten die Beschränkungen und Beschwerungen als nicht angeordnet (§ 2306 Abs.1 S.1), darüber hinaus hat der Miterbe noch den Restanspruch nach § 2305³⁾.

1) Erman-Bartholomeyczik-Schlüter, vor § 2303, 5.

2) Staudinger-Ferid § 2306, 1; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter, vor § 2303, 5.

3) RGZ 93, 9.

Ist der hinterlassene Erbteil genauso groß wie der Pflichtteil, so gelten ebenfalls die Beschränkungen oder Beschwerungen als nicht angeordnet (§ 2306 Abs.1 S.1); jedoch kann der Miterbe weder durch Annahme noch durch Ausschlagung des Erbteils den Pflichtteil erhalten¹⁾.

Wenn der Erbteil schließlich größer ist als der Pflichtteil (nimmt der Miterbe ein Vermächtnis an, so wird dies hinzuge-rechnet²⁾), so kann der Pflichtteilsberechtigte den Erbteil entweder annehmen - dann erwirbt er ihn mitsamt den Beschränkungen und Beschwerungen - oder ausschlagen - dann bekommt er seinen vollen Pflichtteil.

Es liegt auf der Hand, daß bei allen diesen Möglichkeiten Bewertungen entscheiden, und damit mittelbar auch eine Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten notwendig wird: Es muß der Wert der Hälfte des gesetzlichen Erbteils errechnet werden, und zwar unter Abzug der Verbindlichkeiten; es müssen Beschränkungen und Beschwerungen bewertet werden.

Des weiteren ist innerhalb des Pflichtteilsrechts der Wert des "Rein"-Nachlasses, und damit auch der Wert der Verbindlichkeiten, wichtig für die Kürzung von Vermächtnissen und Auflagen gem. § 2318: Dort kann der Erbe das Vermächtnis im Verhältnis des Werts des Reinnachlasses zum Vermächtnis- oder Auflagenwert kürzen oder insoweit die Leistung verweigern³⁾.

Die Höhe des Pflichtteilsbetrages - und daher auch der Wert der Verbindlichkeiten - ist ferner entscheidend für die Vorschriften der §§ 2319 - 2323. Mittelbar beeinflussen die Beträge der Nachlaßverbindlichkeiten auch die Pflichtteils-ergänzung der §§ 2325 iVm 2326, 2327, 2329; dort wird die auf den Pflichtteilsberechtigten entfallende Nachlaßwert-quote geändert⁴⁾.

1) RGZ 93, 9.

2) OLG Neustadt, NJW 1957, 1523.

3) Vgl. BGH LM Nr.1 zu § 70 LAG.

4) Staudinger-Ferid § 2325, Anm.1 ff.

Schließlich erfordert der Auskunftsanspruch des § 2314 die Kenntnis und damit die Bewertung der Nachlassverbindlichkeiten durch den Erben. Nach herrschender Meinung¹⁾ hat die Auskunft auch alle Passiva zu umfassen; nach Sinn und Zweck des Pflichtteilsrechts sind unter "Bestand des Nachlasses" auch die Verbindlichkeiten einzureihen. Obwohl der Pflichtteilsberechtigte nach dem Gesetzeswortlaut nur verlangen kann, daß der Wert der Nachlassgegenstände ermittelt wird, dürfte auch die Angabe des Wertes der Verbindlichkeiten nicht fehlen. Nach den Protokollen²⁾ ist "der Bestand und der Wert des Nachlasses möglichst bald nach dem Eintritt des Erbfalls festzustellen"; dabei kann unter dem "Wert" des Nachlasses in Zusammenhang mit der Pflichtteilsberechnung nur der Nettowert verstanden werden³⁾.

bb) Nach den durch das Gesetz über die rechtliche Stellung der nichtehelichen Kinder vom 19.8.1969⁴⁾ neu ins BGB eingefügten §§ 1934 a ff ist für die Höhe der Erbersatzansprüche ebenso wie im Pflichtteilsrecht der Bestand des Nachlasses entscheidend. Auch hier ist der Aktivbestand des Nachlasses, i.e. der Geldwert aller Nachlassgegenstände, um die Summe der Passiva zu kürzen⁵⁾. Da der Ersatzberechtigte nicht besser stehen soll als der Erbe⁶⁾, sind vom Aktivwert des Nachlasses alle Nachlassschulden, auch Besitz-, Ver-

1) BGH FamRZ 1962, S.429; BGHZ 33, S.373 ff; BGH LM Nr.1 zu § 260; RGZ 129, S.240; OLG Hamburg JW 1939, S.155; RGRK-Johannsen § 2314, 7; Staudinger-Ferid § 2314, 19; Soergel-Ehard-Eder § 2314, 5; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 2314, 3; Palandt-Keidel § 2314, 1 baa; aA: OLG Hamburg, OLGZ 14, S.283; Planck-Greif § 2314, 2; KG OLGZ 37, S.227.

2) Bei Mugdan 5, S.780.

3) Strohal II, S.206; Bücklein, S. 38.

4) BGBI. I, S.1243.

5) Palandt-Keidel § 1934 b, 2 a; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 1934 b, 4; Soergel-Schippel § 1934 b, 5; RGRK-Kregel § 1934 b, 2,3.

6) Das gleiche Prinzip gilt auch in § 226 KO: BR-Drucks. 468/67, S. 94.

kehrs- und Realsteuern, sowie Ansprüche aus Pflichtteilsrechten, Vermächtnissen und Auflagen abzuziehen¹⁾.

Wichtigster Unterschied zum Pflichtteilsrecht ist nur, daß der Erblasser für die Ermittlung des Erbersatzanspruches den Wert durch Verfügung von Todes wegen bestimmen kann;²⁾ im übrigen ist jedoch auch hier eine Bewertung der Nachlaßverbindlichkeiten für die Ermittlung des Nachlaßbestandes nötig.

cc) Für die beiden Möglichkeiten des Zugewinnausgleiches nach § 1371 Abs.1 und Abs.2 (erb- oder güterrechtliche Lösung) ist jeweils die Berechnung des Erbteils erforderlich ("ein Viertel der Erbschaft": § 1371 Abs.1, "gesetzlicher Erbteil": § 1371 Abs.2); hierfür maßgebend ist auch in diesem Fall der gesamte Nachlaß: Es sind folglich auch die Nachlaßverbindlichkeiten zu bewerten und abzusetzen.

Eine Bewertung der Nachlaßverbindlichkeiten erfordert auch § 1371 Abs.4: Dort sind die Mittel für die Ausbildung erbersatzberechtigter Abkömmlinge aus dem gem. § 1371 Abs.1 zusätzlich gewährten Viertel der Erbschaft zu entnehmen.

Der Wert dieses Viertels kann aber nur bestimmt werden, wenn zuerst der Nachlaßwert unter Abzug der Verbindlichkeiten errechnet wird (Nettowert des Nachlasses analog §§ 2311-2313³⁾). Nach überwiegender Auffassung⁴⁾ liegt eine rechnerische Beschränkung der Schuld in Höhe des Wertes des Zusatzviertels vor, also eine Haftung pro viribus, nicht cum viribus hereditatis.

1) Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 1934 b, 6.

2) Vgl. dazu BT-Drucks. V 2370, S. 94 f.

3) Rittner, DNotZ 1957, S. 483, 494; Palandt-Diederichsen § 1371, 2; früher: Palandt-Lauterbach § 1371, 3; Lange-Kuchinke, S.602/603; Gernhuber, S. 396.

4) Braga, FamRZ 1957, S.334, 340; Rittner, DNotZ 1957, S. 483, 495; Gleichberg-Komm. Breetzke § 1371, 12; Boehmer FamRZ 1961, S.41, 48; Johannsen, FamRZ 1961, S.163;

dd) Gemäß §§ 1963, 2141 kann die Mutter eines zu erwartenden Erben oder Nacherben "aus dem Erbteil des Kindes" Unterhalt verlangen. Auch hier liegt eine rechnerisch begrenzte Verpflichtung des Abfindungsschuldners vor;¹⁾ es ist deswegen auch hier die Erbquote und damit der Nachlaßwert wichtig (§ 1963 ist eine gewöhnliche Nachlaßverbindlichkeit und kein gesetzliches Vermächtnis;²⁾ der Anspruch ist daher auch bei überschuldetem Nachlaß begründet und im Nachlaßkonkurs als Konkursforderung zu behandeln³⁾).

b) Den Geldabfindungsansprüchen stehen die sog. Quoten- und Pflichtteilsvermächtnisse nahe:⁴⁾ Beim Quotenvermächtnis wird dem Vermächtnisnehmer eine bestimmte Quote des Nachlaßwertes, also ein rechnerisch zu ermittelnder Bruchteil des Erblasservermögens, als Vermächtnis zugewendet; dieser Vermächtnistyp hat sich inzwischen durchgesetzt⁵⁾.

Beitzke FamR § 13 III 5; Palandt-Diederichsen § 1371, 2,3; Erman-Heckelmann § 1371, 35 Lange-Kuchinke, S.602/603; Soergel-Siebert-Vogel § 1371, 42; RGRK-Scheffler § 1371, 45; Gernhuber, S.396; Meyer, S. 81 f; aA: Dölle, FamR, S. 785, der für eine gegenständlich beschränkte Haftung mit dem zusätzlichen Viertel eintritt.

- 1) Binder I, S.210 f; Strohal, ErbR II, 45, Anm.9; Planck-Flad § 1963,4; RGRK-Johannsen § 1963,11.
- 2) Palandt-Keidel § 1963, 3; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 1963,3; Staudinger-Lehmann § 1963,2; aA: RGRK-Johannsen § 1963,7; Schiffner, S. 98 ff.
- 3) Jaeger § 226,13; Wilke § 1963,7; aA: Planck-Flad § 1963, 4 a; Strohal II, 45.
- 4) Meincke, S.76.
- 5) HM: Recht 09 Nr. 994; RG DNotZ 1937, S.347; Planck-Flad § 2097,2 b; Staudinger-Seybold § 2087,5; Kipp-Coing, S. 344 f.; LG München LZ 1919, S.663; OLG Köln OLGZ 26, S. 337; Lange-Kuchinke, S.355; aber: BayObLG, BayObLGZ 40, S.118; vgl. auch BGH NJW 1960, S.1759: "Da das Quotenvermächtnis den Wert eines Erbanteils sichern will, ist nicht der Erbanfall, sondern die Auszahlung für diesen Wertanteil maßgebend."

Ein Pflichtteilsvermächtnis liegt vor, wenn sich durch Auslegung ergibt, daß dem Begünstigten ein Vermächtnis in Höhe des (Geld-)Werts des Pflichtteils zugewendet wird¹⁾.

Für beide Vermächtnisse ist der Wert der Nachlaßverbindlichkeit festzustellen, weil sich die Höhe des Vermächtnisanspruches aus der Quote am Reinnachlaß ergibt; die Verbindlichkeiten müssen abgesetzt werden, um die Vermächtnisnehmer nicht ungerechterweise zu bevorzugen: Sie haften ja nicht wie die Miterben für die Nachlaßverbindlichkeiten²⁾.

2. Zur Haftungsbeschränkung

Nach dem System des BGB haftet der Erbe für die Nachlaßverbindlichkeiten grundsätzlich unbeschränkt, d.h. sowohl mit dem ererbten, als auch mit dem eigenen Vermögen. Er hat aber die Möglichkeit, seine Haftung zu beschränken; solange er dies jedoch nicht getan hat, haftet er nicht nur mit dem Nachlaß, sondern auch mit seinem sonstigen Vermögen³⁾.

a) Die Möglichkeiten, einer persönlichen Inanspruchnahme für die Nachlaßverbindlichkeiten zu entgehen, sind abhängig vom Wert der zum Nachlaß gehörigen Vermögensgegenstände und dem Umfang der Nachlaßverbindlichkeiten⁴⁾. Eine Nachlaßbewertung und insbesondere eine Bewertung der Nachlaßverbindlichkeiten ist daher überall dort entscheidend, wo

1) Eine Auslegung ist deswegen erforderlich, weil eine Pflichtteilszuwendung je nach den Umständen des Einzelfalles ein Vermächtnis oder eine bloße Anerkennung des gesetzlichen Pflichtteilsanspruches darstellen kann: Staudinger-Ferid § 2304,48 ff mwN; früher faßte man eine Pflichtteilszuwendung entweder grundsätzlich - so Schiffner -, oder nie - so Strohal I,417 f, Anm. 9 - als Vermächtnis auf.

2) Meincke, S. 77.

3) Vgl. statt aller: Staudinger-Boehmer, vor § 1922; OLG Celle, NdsRPfl 1962, S. 232.

4) RGRK-Johannsen § 1966,8.

ein Alleinerbe¹⁾ den Zugriff der Gläubiger auf den Nachlaß verhindern will; sämtliche Voraussetzungen einer Haftungsbeschränkung können nur durch eine Ermittlung des Wertes der Nachlaßverbindlichkeiten geklärt werden:

aa) Der Erbe muß zunächst feststellen, ob der Nachlaß kostendeckend oder dürftig ist, d.h. er muß das Wertverhältnis zwischen Aktiven und Passiven errechnen; nur dann, wenn die Masse den Kosten nicht entspricht, wenn der Nachlaß also dürftig ist, erübrigt sich ein amtliches Verfahren zur Beschränkung der Haftung; der noch nicht unbeschränkt haftende Erbe eines geringwertigen Nachlasses kann also auch ohne besonderes Verfahren seine Haftung beschränken.

Geringwertig in diesem Sinne ist der Nachlaß dann, wenn er so klein ist, daß wegen Mangels einer den Kosten entsprechenden Masse die Anordnung der Nachlaßverwaltung oder die Eröffnung des Nachlaßkonkurses untunlich ist: Der Erbe kann dann die Befriedigung der Nachlaßgläubiger insoweit verweigern, als der Nachlaß nicht ausreicht (§ 1990: Es ist strittig, ob hier eine unbeschränkte, aber beschränkbare Haftung vorliegt - sog. Einheitslösung²⁾ - oder ob bei § 1990 der Erbe grundsätzlich beschränkt haftet³⁾).

bb) Wenn die Masse die Kosten decken wird, muß der Erbe für eine Beschränkung seiner Haftung auf besondere Verwaltungs- und Liquidationsverfahren hinwirken, § 1975.

Dabei ist der Wert der Schulden wichtig für die Unterscheidung zwischen zulänglichem und unzulänglichem Nachlaß: Bei Zulänglichkeit genügt Nachlaßverwaltung (§§ 1981, 1982), bei

1) Bei einer Miterbengemeinschaft liegt eine Sonderung des Privatvermögens vom Nachlaß schon auf Grund des § 2059 I 1 vor, so daß schon dadurch eine vorläufige Haftungsbeschränkung erreicht wird.

2) Kipp, 8.A., S.242; Raape, JhJb 72 (1922), S.293 ff, S. 327 ff

3) Siber, Haftung für Nachlaßschulden, S.41; Kipp-Coing, S.574 ff; vgl. auch BGH FamRZ 1968, S.150 ff; MDR 1961, S. 491.

Unzulänglichkeit sind Vergleichs- bzw. Konkursverfahren einzuleiten. Dabei bedeuten Nachlaßverwaltung¹⁾ und Nachlaßkonkurs²⁾ (§§ 1975 - 1989; 214 - 235 KO) eine Absonderung der vermögensrechtlichen Persönlichkeit des Erben und seines Vermögens vom Nachlaß: Nachlaßverbindlichkeiten können gegen ihn nicht mehr geltend gemacht werden, zur Empfangnahme von Leistungen, die zum Nachlaß geschuldet werden, ist er nicht berechtigt (§§ 8 KO; 1984 Abs.1 S.3), Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in das sonstige Erbenvermögen müssen aufgehoben werden (§ 784 ZPO; vgl. §§ 1976, 1977)³⁾.

Für die Erbenhaftung hat die gleiche Wirkung wie der Nachlaßkonkurs auch das Nachlaßvergleichsverfahren, § 113 Nr.4 VerglO; Voraussetzung hierfür ist die Überschuldung des Nachlasses (vgl. §§ 2 Abs.1 S.3, 113 VerglO; § 215 KO). Auch hier ist eine Vermögensabsonderung die Folge;⁴⁾ dem Erben bleibt jedoch die Verfügungsbefugnis über den Nachlaß erhalten (Ausnahmen: §§ 58 - 65 VerglO; vgl. auch § 57 VerglO). Während des Vergleiches findet keine Vollstreckung statt (§§ 47, 48 VerglO), Eigengläubiger des Erben haben keinen Zugriff auf den Nachlaß⁵⁾. §§ 1976 - 1979 sind auch während des Vergleichsverfahrens anwendbar.

cc) Der Wert der Verbindlichkeiten ist ferner in den Fällen der §§ 1973 f, 1992 festzustellen. § 1992 ist dabei nach seinem Sinn und Zweck nur darauf anzuwenden, daß die Überschuldung ausschließlich auf Vermächtnissen und Auflagen beruht⁶⁾,

1) Vgl. Haegele, S.17 ff; Kretzschmar, ZBlFG 9, S.447 ff.

2) Kretzschmar, Einfluß des Nachlaßkonkurses auf die Haftung des Erben für die Nachlaßverbindlichkeiten, LZ, Bd. 111 (1909).

3) Die Haftungsbeschränkung bleibt auch nach Aufhebung der Nachlaßverwaltung bestehen: BGH NJW 1954, S.635 f.

4) Str.; wie hier: Staudinger-Boehmer, § 1922, Anm.141 mwN.

5) Bley-Mohrbutter § 113, 36; Böhle-Stamschröder § 113, 8.

6) Lange-Kuchinke, S. 819; Brox, S. 382; Soergel-Eder § 1992, 3; RGRK-Johannsen § 1992, 2.

nicht auf jeden Fall der Überschuldung¹⁾.

b) Eine Bewertung der Nachlaßverbindlichkeiten hat schließlich - zumindest mittelbar - auch Bedeutung für das Nachlaßinventar gem. §§ 1970 - 1974.

Durch eine Inventarerrichtung wird die Haftung zwar noch nicht beschränkt, ein Inventar ist auch nicht immer Voraussetzung für die Haftungsbeschränkung; ein ordnungsgemäßes Inventar sichert aber die Möglichkeit, die Haftung auf den Nachlaß zu beschränken und schafft die Vermutung des § 2009, erleichtert also den Nachweis, daß der Nachlaß überschuldet ist.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist eine Addition der Werte der einzelnen Nachlaßgegenstände und der Beträge der Nachlaßverbindlichkeiten nicht vorgeschrieben, es braucht auch kein rechnungsmäßiger Abschluß des Inventars, also eine Nachlaßbilanz, vorgenommen zu werden. Schon früher wurde jedoch hervorgehoben²⁾, daß eine solche Übersicht zweckmäßig sei und bei der amtlichen Aufnahme des Inventars wohl stets erfolgen würde³⁾.

Das Gläubigeraufgebot⁴⁾ dient dem Erben dazu, genaue Kenntnis vom Umfang der Nachlaßverbindlichkeiten zu erhalten und eine teilweise Beschränkung seiner Haftung zu erreichen: Die durch das Aufgebot ausgeschlossenen Gläubiger können auf den Rest verwiesen werden, der nach Befriedigung der nicht ausgeschlossenen Gläubiger übrig bleibt.⁵⁾

1) So aber Staudinger-Lehmann § 1992,2; Palandt-Keidel, § 1992,1; Kipp-Coing, S.577; v. Lübtow, S. 1176.

2) Planck-Flad § 2001,3.

3) Vgl. hierzu: Barella, DB, Beilage Nr.6/59, S.1 ff; Krautwig, RhNotKMitt. 1967, 2, S.178 ff; BGHZ 32, S.60 ff; vgl. auch OLG Hamm, NJW 1962, S.53 ff; LG Kaiserslautern, DA Vorm 1973, S.625; AG Düren, NJW 1971, S.516 mit Anm. Blunck.

4) Vgl. Muhr, RhNotK 1965, S.148.

5) Entspr. § 1974.

Insgesamt wird betont¹⁾, Inventarerrichtung und Aufgebot der Nachlaßgläubiger seien gemeinsam eine ausreichende Möglichkeit, den Erben vor seiner grundsätzlich unbeschränkten Haftung zu schützen, und zwar in den Fällen, in denen der Nachlaß nicht überschuldet ist; in der Regel würden sie bei kleineren Nachlässen durchaus genügen.

Die Kenntnis, ob der Nachlaß überschuldet ist oder nicht, kann der Erbe aber nur durch Bewertung, und zwar durch Bewertung auch der Passiva, gewinnen.

1) RGRK-Johannsen § 1966, 14.

D. Bewertungsverfahren

Nach der Darstellung der Bewertungsobjekte (Kapitel B) und der Anlässe einer Bewertung (Kapitel C) ist nunmehr die Umrechnung der Nachlaßverbindlichkeiten in Geld zu erörtern.

I. Begriffsklärung

Zunächst muß in einer Übersicht zusammengestellt werden, welche Bewertungsmöglichkeiten für Verbindlichkeiten denkbar sind.

1. Gemeiner Wert

Der gemeine Wert ist der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Veräußerungserlös, "der Nutzen, welchen die Sache einem jeden Besitzer gewähren kann"¹⁾. Für Verbindlichkeiten läßt sich jedoch in der Regel kein Veräußerungswert finden, weil ihre befreiende Übertragung ohne Zustimmung des Gläubigers ausgeschlossen ist (§§ 414 ff)²⁾.

2. Erfüllungsbetrag

Mit dem Erfüllungsbetrag wird die Höhe der zurückzuzahlenden Schuld gekennzeichnet, d.h. der Betrag, den der Schuldner zur Begleichung der Schuld aufbringen muß. Im Aktiengesetz (§ 156) heißt der Erfüllungsbetrag meist "Rückzahlungsbetrag". Da Erfüllungsbetrag jedoch der umfassendere Begriff ist³⁾ und unabhängig von der Gegenleistung ermittelt werden

1) ALR I 2 § 112.

2) Siehe allg. zum gemeinen Wert: § 9 II BewG 65, § 19 I KostO; Schmalenbach, Theoretische Studie über den gemeinen Wert, ZfHf 67 (1917/18), S.129 ff, S.136; ders., Dynamische Bilanz, S.37; Mertens, S.70 ff, S.136; Kipp-Coing, S. 63; Erman-Bartholomeyczik-Schlüter § 2311, 2; Soergel-Eder § 2311, 4; Staudinger-Ferid § 2311, 10, 31; Enneccerus-Nipperdey, 1, 853; Lange-Kuchinke, S.604; v.Lübnow 1, S.562; RG Gruchot 24 (1880), S.409; RGZ 3, S.239, 241; BayObLG ROLG 44 (1925), S.105; BGHZ 14, S.368, 376.

3) Hüttemann, S.62.

kann¹⁾, ist er auch in erbrechtlichem Zusammenhang vorzuziehen.

3. Nennwert

Im Rahmen einer Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten ist der Nennwert der zentrale Begriff:²⁾ Im Bewertungssteuerrecht³⁾ werden Verbindlichkeiten - ebenso wie Kapitalforderungen - nicht mit ihrem gemeinen Wert, sondern mit dem Nennwert angesetzt. Da für bewertungsmethodische Fragen ein Rückgriff auf steuerliche Vorschriften im BGB zulässig ist⁴⁾, rechtfertigt es sich, auch im BGB von dem Nennwert einer Verbindlichkeit zu sprechen.

Der Nennwert ist grundsätzlich der Betrag, den der Schuldner bei Fälligkeit der Schuld zu entrichten hat; d.h. er stimmt meist mit dem Erfüllungsbetrag überein⁵⁾ und dient als Grundlage für die Berechnung von Zinsen, Bearbeitungsgebühren⁶⁾ und zur Sicherung. Grundsätzlich ist daher für die Bewertung von Kapitalschulden der volle Nennbetrag der entsprechenden Verbindlichkeit maßgebend.⁷⁾

4. Tageswert

Für eine Nachlaßbewertung ist ebenso wichtig wie der Nennbetrag der Begriff des Tageswertes: Dies ist der Preis eines Gutes an einem bestimmten Tag.

Um den Tageswert einer Verbindlichkeit zu errechnen, werden sämtliche zukünftigen Zahlungen berücksichtigt. Der Tageswert

1) Mutze, Die AG 1965, S. 8.

2) BGHZ 14, S.376.

3) Rössler-Troll, BewG, § 12, Anm.6.

4) BGHZ 14, S.379 mit Verweis auf BGHZ 8, S.221.

5) Hüttemann, S.63.

6) Kosiol, Bilanzreform, S.49.

7) BGHZ 14, S.376.

errechnet sich also aus dem Nennbetrag sowie zukünftigen Zinszahlungen. Er hat deshalb besondere Bedeutung, weil gem. § 2311 Abs.1 S.1 der Wert des Nachlasses zur Zeit des Erbfalls zu errechnen ist: Die Zinsen einer verzinslichen Verbindlichkeit haben aber zu diesem Tag einen verminderten Wert, der durch Abzinsung mit dem zur Zeit des Erbfalls üblichen Zinsfuß errechnet wird¹⁾.

Der Tageswert ist dann gleich dem Nennwert, wenn der zu zahlende Zins mit dem vereinbarten und der Abzinsung zugrunde gelegten Zinsfuß übereinstimmt. Unterschiede zwischen Tageswert und Nennwert beruhen also auf einer besonders niedrigen oder hohen Verzinsung.

Im Steuerrecht gibt es als Tageswert nur den Teilwert: Dies ist der Betrag, um den der Erwerber eines Betriebes mehr zahlen würde, wenn er die Verbindlichkeit nicht übernehme;²⁾ im BGB spielt die Teilwertproblematik keine Rolle, weil der Nachlaß keine Wirtschaftseinheit im einkommensteuerrechtlichen Sinn bildet³⁾.

5. Ablösungswert

Neben Nennbetrag und Tageswert kann auch der Ablösungswert einer Verbindlichkeit bedeutsam werden (vgl. § 1199 Abs.2): Dies ist der Betrag, um den der Schuldner die Verbindlichkeit zu einem früheren als dem vereinbarten Termin zurückzahlen kann; zu berücksichtigen ist dieser Wert vor allem bei längerfristigen Rentenverpflichtungen.

In der aktienrechtlichen Bilanz entspricht dem Ablösungswert der Barwert einer Verbindlichkeit⁴⁾, bei Versicherungsansprüchen der Rückkaufswert⁵⁾.

1) Rössler-Troll, BewG, § 12, Anm.6; Kühn, DB 1970, S.552.

2) Hartmann-Böttcher, ESt-Groß-Komm., § 6, Anm. 43.

3) Meincke, S. 197.

4) Adler-Düring-Schmaltz, § 156, Anm.23.

5) § 12 IV BewG 65.

6. Verfügungsbetrag

Der Verfügungsbetrag ist der Betrag, der dem Schuldner zugeflossen ist, ihm zur Verfügung steht; er stellt einen spezifischen Wertansatz für Verbindlichkeiten dar. Statt von Verfügungsbetrag spricht man auch von "Ausgabebetrag"¹⁾ oder "Begebungsbetrag"²⁾. Im Steuerrecht wird durch wörtliche Übertragung der Bewertungsterminologie für Aktiva auf Passiva der Verfügungsbetrag als "Anschaffungskosten" einer Verbindlichkeit bezeichnet³⁾.

Der Begriff des Verfügungsbetrages ist für eine Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten wenig brauchbar: Es interessiert hier nicht, was dem Schuldner zugeflossen ist, sondern in welcher Höhe er schuldet, was er also zurückzahlen muß: Anders als in einer Steuerbilanz ist hier nicht der verfügbare, demnach zu versteuernde Betrag wichtig.

7. Entstehungswert

Ohne Bedeutung für eine Nachlaßbewertung ist der Entstehungswert einer Verbindlichkeit: Er ist als spezifischer pagatorischer Wert gleich dem ursprünglichen Ausgabebetrag (also dem Verfügungsbetrag) im Sinne der vereinbarten künftigen Barausgaben⁴⁾.

Der Entstehungswert stimmt mit einem Tageswert überein, bei dem der übliche Zinssatz gleich ist dem vereinbarten Zinsfuß.

1) V.a. im AktG: Mellerowicz, AktG-Groß-Komm., § 156, Anm.2.

2) Passow, S. 268.

3) Littmann, EStR, § 6, Anm. 470; gegen diese Bezeichnung: Kosiol, Bilanzreform und Einheitsbilanz, S.47; van der Velde, Steuerliche Probleme neuzeitlicher Finanzierungsmethoden, StbJb 1961/62, S.399; Götze, S.161: mit dem Argument, es sei bei Verbindlichkeiten, deren Gegenleistung nicht aus Geld besteht, überflüssig und verwirrend, von Verfügungsbetrag oder Anschaffungskosten zu sprechen.

4) Kosiol, Bilanzreform, S. 50.

II. Das Zinsproblem

Schwierigkeiten der Bewertung einer Verbindlichkeit bestehen vor allem dort, wo sie auf die Leistung regelmäßig wiederkehrender Zahlungen gerichtet ist, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken¹⁾. Dieses Zinsproblem ist das zentrale Thema einer Bewertung von Schulden.

1. Verzinsliche Verpflichtungen zu einmaliger Kapitalzahlung

Bei Verbindlichkeiten, die auf die einmalige Zahlung einer bestimmten Kapitalsumme gerichtet sind und zu verzinsen sind, bedeutet der Zins das Entgelt für die Überlassung und Nutzung des Fremdkapitals²⁾.

Die Zinsen sind - nicht immer in regelmäßigen Abständen - während der Laufzeit zu entrichten, können aber auch im Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit enthalten sein.

Häufig fallen auf Grund der Verbindlichkeit noch zusätzliche Kosten an: Provisionen, Abschlußgebühren, Bearbeitungsgebühren, die an den Gläubiger erbracht werden müssen.

Soweit diese Kosten nach Höhe und Laufzeit der Verbindlichkeit berechnet werden, sind sie gemäß der Definition der Zinsen - Entgelt für die Kapitalüberlassung - ebenfalls zu ihnen zu zählen.

Beispiel 1:

Bei der Aufnahme eines Bankdarlehens in Höhe von DM 100.000,- gelangen nur DM 96.500,- zur Auszahlung, weil 3,5 % Disagio anfallen: Diese Kosten sind Entgelt für die Kapitalüberlassung und bei der Bewertung zu berücksichtigen.

1) BGHZ 14, S. 376.

2) Schnettler, Zins, HdB (1962), Sp. 6583.

Etwas anderes gilt für den Fall, daß diese Kosten nicht an den Gläubiger selbst, sondern an Dritte gezahlt werden müssen (Courtage, Vermittlungsprovision, Börsenumsatzsteuer, Eintragungskosten, Druckkosten), dann sind diese "Geldbeschaffungskosten"¹⁾ im vorliegenden Zusammenhang unberücksichtigt zu lassen: Ein solches Disagio oder Damnum gehört nicht zu der zu bewertenden (Haupt-)Verbindlichkeit, sondern stellt infolge der Relation zu einem Drittgläubiger eine eigene Schuld dar, muß also selbständig bewertet werden.

Beispiel 2:

Bei der Auszahlung eines Bankdarlehens in Höhe von DM 100.000,-, das durch einen selbständigen Kreditvermittler vermittelt wurde, gelangen nur DM 89.000,- zur Auszahlung, weil der Vermittler eine Provision von 7,5 % zuzüglich 3,5 % Bankdamnum abzieht: Da die Verbindlichkeit des Schuldners in Höhe von DM 7.500,- gegenüber dem Vermittler eine eigene Schuld darstellt, muß sie selbständig und unabhängig von der Hauptdarlehensschuld bewertet werden. Das Bankdamnum ist dagegen nach wie vor mit der Hauptverbindlichkeit zu bewerten.

Die Zinsen können ermittelt werden, indem der Verfügungsbetrag mit dem Rückzahlungsbetrag verglichen wird: Der Unterschied - abzüglich der Geldbeschaffungskosten - stellt den Zinsanteil dar²⁾.

Besteht die Gegenleistung nicht aus Geld (z.B. Überlassung eines Grundstücks), so muß zuvor diese Leistung nach den Grundsätzen über die Bewertung von Aktiven veranschlagt werden, um den Verfügungsbetrag zu errechnen.

1) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 161.

2) Die handelsrechtliche Frage, ob der gesamte Unterschiedsbetrag als Zinsanteil zu betrachten ist, ist hier irrelevant; vgl. Hüttemann, S. 81 ff.

Beispiel 3:

Der Schuldner erhält als Hypothekenvaluta DM 87.000,- ausbezahlt. Insgesamt hat er jedoch DM 100.000,- zurückzuzahlen, weil die Hypothekenbank 3,5 % Bearbeitungsgebühren und 0,5 % Abschlußgebühr geltend macht; der eingeschaltete Makler verlangt 7,5 % Vermittlungsprovision; die Notargebühren betragen DM 400,-, an das Grundbuchamt sind DM 100,- für die Eintragung abzuführen. Schließlich hat der Schuldner 1 % des Nennwertes an ein unabhängiges Versicherungsunternehmen für den Abschluß einer Kreditausfallversicherung zu bezahlen. In diesem Fall stellen nur die DM 4.000,-, die an die auszahlende Bank geleistet werden, Zinsanteile dar; der Rest ist an Drittgläubiger zu zahlen und muß selbständig bewertet werden.

- a) Besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeiten zu einmaliger Kapitalzahlung

Als besonders hoch verzinslich werden hier Verbindlichkeiten bezeichnet, deren vereinbarter Zins gleich geblieben ist, während der Kapitalmarktzins gegenüber dem Zeitpunkt der Entstehung gesunken ist, oder deren zu entrichtender Zins schon bei Entstehung der Verbindlichkeit über dem vergleichbaren Kapitalmarktzins gelegen hat.

Beispiel 4:

Der Schuldner nahm am 1.1.1972 ein Darlehen von DM 100.000,- zu einem Zinssatz von 14 % auf, zum Zeitpunkt der Fälligkeit am 31.12.1977 betrug der übliche Kapitalmarktzins jedoch nur 8 %.

Beispiel 5:

Der Schuldner nimmt am 1.1.1978 (üblicher Kapitalmarktzins 8 %) ein Darlehen zu 14 % auf.

In diesen beiden Fällen liegt eine besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeit vor.

aa) Langfristige besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeiten

Als langfristig können Verbindlichkeiten nur bezeichnet werden, wenn ihre Fälligkeit erst nach einer bestimmten Mindestlaufzeit eintritt; eine generelle Festlegung dieser Mindestlaufzeit erscheint nicht möglich, sie hat sich an den augenblicklichen Verhältnissen am Kapitalmarkt zu orientieren;¹⁾ insgesamt kann jedoch eine Mindestlaufzeit von 4 Jahren entsprechend § 151 Abs.1 AktG angenommen werden.

(1) Zinszuschlag wegen Sonderleistung des Gläubigers

Im Handelsrecht ist als Folge des Prinzips der periodengerechten Gewinnermittlung abzugrenzen, ob die erhöhten Zinsen nur für die Kapitalüberlassung oder für eine zusätzlich gewährte Sonderleistung des Gläubigers aufgebracht werden müssen. Eine solche Unterscheidung ist im Rahmen einer Nachlaßbewertung nicht zu treffen, weil die Zinsen ebenfalls zur Zeit des Erbfalls Nachlaßverbindlichkeiten sind: Es ist gleichgültig, als welche Art von Aufwand sie bewertet werden; im Erbrecht stellt sich demnach auch das Problem der Quantifizierbarkeit dieses Zinszuschlags nicht²⁾.

Wenn also etwa bei einem Grundstückskauf auf Kredit aus steuerlichen oder anderen Gründen ein im Verhältnis zum tatsächlichen Wert des Grundstücks besonders niedriger Kaufpreis, jedoch eine sehr hohe Verzinsung vereinbart wird, so geht zum Zweck der Bewertung als Nachlaßverbindlichkeit der vereinbarte Zinsfuß dem üblichen Zins vor.

Beispiel 6:

Der Schuldner kauft ein Grundstück mit einem Verkehrswert von DM 1.000.000,- um DM 600.000,- auf Kredit; dieser Betrag soll nach 10 Jahren fällig sein. Gleichzeitig wird für diese Laufzeit ein Zins

1) Vgl. etwa die augenblickliche kurze Laufzeit von Bundesanleihen oder Rentenobligationen.

2) Vgl. Gürtler, ZfB 1931, S.284.

von 20 % vereinbart. In diesem Fall ist für die Bewertung nicht nur der übliche Zins als Gegenleistung für die Kapitalüberlassung zu berücksichtigen; es ist vielmehr von dem tatsächlich vereinbarten Zins auszugehen.

(2) Zinszuschlag ohne Sonderleistung des Gläubigers

Besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeiten, bei denen dem hohen Zinsfuß keine Sonderleistung des Gläubigers gegenübersteht, sind selten: Sie können, wenn die zukünftigen Zinsen höher als 6 % sind, grundsätzlich gem. § 247 Abs. 1 mit einer Frist von 6 Monaten gekündigt werden; bei Verbindlichkeiten, die nicht nach § 247 Abs. 1 kündbar sind (Schuldverschreibungen: § 247 Abs. 2), wird sich ein verständiger Schuldner ein vertragliches Kündigungsrecht ausbedingen.

Ist dies nicht der Fall, so kommen zwei Möglichkeiten in Betracht:

- Wenn der Schuldner = Erbe trotz des Kündigungsrechts nicht kündigt, so muß die Verbindlichkeit für ihn als nicht besonders hoch verzinslich gelten;¹⁾ er würde ja am Kapitalmarkt kein neues, niedriger verzinsliches Darlehen bekommen, etwa weil er als riskanter Schuldner bekannt ist. Auch in diesem Falle sind also die hohen Zinsen anzusetzen.
- Steht dagegen mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwarten²⁾, daß der Erbe die Verbindlichkeit vorzeitig bei einem Dritten (Umschuldung) oder beim Gläubiger ablöst,

1) Es kommt hier also ein "subjektiver" Wertbegriff ins Spiel: Vgl. Enneccerus-Nipperdey, 1, S. 854; Mertens, S. 134; der Begriff des subjektiven Werts wird v. a. im Bereicherungsrecht und im Schadenersatzrecht diskutiert: Koppensteiner, NJW 1971, S. 1769 ff; Pinger, MDR 1972, S. 101 ff, S. 187 ff; vgl. auch Staudinger-Ferid; § 2311, Anm. 31; RGRK-Johannsen, § 2311, Anm. 14; BGHZ 13, S. 45 ff; BGH LM Nr. 4 zu § 2311.

2) Die Prognose ist ja bereits zum Stichtag = Erbfall aufzustellen.

so ist der dabei zu bezahlende höhere Erfüllungsbetrag anzusetzen; höher wird dieser Betrag deshalb sein, weil bei einer vorzeitigen Ablösung sich der Gläubiger eine entsprechende Vergütung ausbedingen wird.

(3) Ergebnis

Langfristige besonders hoch verzinsliche Kapitalverbindlichkeiten sind prognostisch zum Stichtag des Erbfalls zu bewerten;¹⁾ dabei führen die für den Schuldner besonders ungünstigen Zinszahlungen zu einer Abweichung von der grundsätzlichen Bewertung zum Nennbetrag:²⁾ Statt des Nennwertes ist ein aufgezinster höherer Tageswert zu veranschlagen.

Beispiel 7:

Wenn der Erblasser ein Darlehen in Höhe von DM 1.000.000,- aufgenommen hatte, das mit 14 % zu verzinsen ist, während zum Zeitpunkt des Erbfalles der übliche Kapitalmarktzins nur bei 7 % liegt, so lastet diese Verbindlichkeit am Stichtag auf der Person des Schuldners = Erben schwerer, hat also im Vergleich zum Nennwert (DM 1.000.000,-) einen höheren Tageswert.

(a) Zur Begründung dieser Aufzinsung werden im Erbrecht kaum Erklärungen geliefert;³⁾ sogar auf handelsrechtlichem Gebiet werden solche Vorschläge kaum begründet⁴⁾. Es heißt nur⁵⁾, die geltende Niederstwertvorschrift für die Bewertung der Aktiva wandle sich bei Verbindlichkeiten in eine Höchstwertvorschrift um, um dem handelsrechtlichen Prinzip einer vorsichtigen Bewertung zu genügen. Da der Erbe jedoch bei einer

1) BGHZ 29, S.217, 219; BGH LM Nr.5 zu § 2311; OLG Saarbrücken, WPM 1971, S. 1429 ff.

2) Meincke, S. 207.

3) Vgl. Meincke, S.207, Anm.47, der auf steuerrechtliche und handelsrechtliche Literatur verweist.

4) Hüttemann, S. 71.

5) Hüttemann, S. 71.

Nachlaßbewertung keine kaufmännischen GoB zu beachten hat, können diese Grundsätze nicht ins Erbrecht übernommen werden.

Im Steuerrecht verhält es sich ähnlich: Dort sind Passiva entsprechend den Aktiva zu bewerten¹⁾, so daß die Niederstwertvorschrift für die Aktiva bei Verbindlichkeiten eine Bewertung zu Höchstwerten verlangt²⁾.

(b) Auch hiervon kann ins Nachlaßrecht nichts übertragen werden; es rechtfertigt sich aus zwei Gründen aber hier, langfristige, besonders hoch verzinsliche Nachlaßverbindlichkeiten aufzuzinsen:

(aa) Das Erbrecht bezweckt einen wirtschaftlichen Wertausgleich zwischen Erben und Nachlaßgläubigern: Unter den verschiedenen Vermögensträgern sollen die Güter gerecht verteilt werden;³⁾ dies bedeutet, daß der Wert der Posten allgemein festzustellen ist, um dem verfolgten Zweck des wirtschaftlichen Wertausgleiches⁴⁾ zu genügen.

Gehört nun eine sehr hoch verzinsliche Verbindlichkeit zum Nachlaß, für die der Erbe auch weiterhin aufzukommen hat, so wird der Nachlaßwert dadurch mehr gemindert als etwa durch eine unverzinsliche Verbindlichkeit: Der Erbe hat auch weiterhin die hohen Zinsen zu zahlen, soweit er die Verbindlichkeit nicht kündigen kann (§ 247). Es muß daher eine Folgerung dieser erbrechtlichen Ausgleichsfunktion sein, die Nachlaßgläubiger mittelbar an dieser besonderen Belastung zu beteiligen: Mittelbar deshalb, weil durch den Ansatz eines höheren Tageswertes der Verbindlichkeit der Wert des Gesamtnachlasses vermindert wird, die Abfindungsgläubiger somit Ansprüche in verkürzter Höhe erhalten.

1) Schindele, StBetrPr 1961, S. 44.

2) Littmann, EStR, § 6, Anm. 162.

3) Meincke, S. 157.

4) Staudinger-Ferid, § 2311, Anm. 51; BGHZ 14, S. 376 ff; 7, S. 138.

Bei dieser Argumentation darf jedoch eines nicht übersehen werden: Wenn man unterstellt, daß der Erbe gezwungen ist, die Verbindlichkeit mit ihrer hohen Verzinsung fortzuführen, teilt man damit der Verbindlichkeit einen besonderen "Fortführungswert" zu.

Es muß somit untersucht werden, ob der Ansatz eines solchen Fortführungswertes für eine Verbindlichkeit, durch den ja erst ihr höherer Tageswert begründet wird, überhaupt zulässig ist.

Grundsätzlich können bei einer Bewertungsrechnung zwei verschiedene Wertansatzprinzipien unterschieden werden: Der Auflösungs- oder Liquidationsgedanke und der Fortführungsgedanke;¹⁾ daraus folgend ergeben sich zwei unterschiedliche Bilanzarten: die Liquidationsbilanz²⁾ und die Fortführungsbilanz³⁾.

Die Liquidationsbilanz unterstellt, daß das zu bewertende Vermögen aufgelöst, liquidiert werden soll; die Fortführungsbilanz setzt voraus, das Bewertungsobjekt werde in seiner gegenwärtigen Zusammensetzung weiterbestehen.

Bedeutung hat diese Unterscheidung vor allem bei der Bewertung von Einzelposten:⁴⁾

Man hebt hervor⁵⁾, daß die betreffenden Gegenstände festgehalten und nicht veräußert werden und mit dem Wert angesetzt werden sollten, den sie in der Hand des Erben hätten; dabei wird unterstellt, der Erbe werde diese Güter durch Behalten

1) Schäfer, Grundfragen der BWL, hdw 1, S.11 ff, S.31 f.

2) Heinen, S. 405 f.

3) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 229 f; Adler-Düring-Schmaltz, § 149, Anm. 65.

4) Meincke, S. 59.

5) BGH LM Nr.6 zu § 2311; BGHZ 13, 45, 47; Lutter, S. 52; Coing, Gutachten A zum 49. DJT, S. 50.

nutzen, also seine "Fortführungschance"¹⁾ wahrnehmen. Es wird vorausgesetzt, daß der Erbe "vielfach überhaupt nicht an eine Veräußerung denkt und für eine etwaige Verwertung nach seinem Belieben die Zeit abwarten kann, die ihm am günstigsten erscheint"²⁾. Demzufolge hätten die betreffenden Güter auch einen um den Betrag des Nutzens aus der Fortführung erhöhten Vermögenswert.

Nach anderer Ansicht³⁾ ist der Fortführungsgedanke bei der Bewertung erbrechtlicher Einzelposten von geringer Bedeutung: Gerade dann, wenn der Nachlaßwert als Deckungsmasse für die Verbindlichkeiten ermittelt werden müsse, seien die Gläubiger nur daran interessiert, den Wert der Substanz, d.h. den bei einer Versilberung anfallenden Betrag festzustellen. Ähnlich unsachgemäß seien Fortführungswerte schon begrifflich in den Fällen der Nachlaßteilung bei einer Erbengemeinschaft und zur Errechnung der Abfindungsbeträge. Nach dieser Meinung ist daher grundsätzlich vom Liquidationswert auszugehen.

Diese Meinung übersieht jedoch, daß es unzulässig ist, von vorneherein vom Interesse der Erbengläubiger oder der Abfindungsgläubiger auszugehen. Die Nachlaßbewertung bezweckt ja einen Wertausgleich zwischen verschiedenen Vermögensträgern;⁴⁾ um diesem Zweck eines wirtschaftlichen Ausgleiches zwischen Erbe und - etwa - Pflichtteilsberechtigten⁵⁾ zu genügen, ist daher der Wert der Güter insgesamt zu veranschlagen; einseitig auf das Interesse der Gläubiger abzustellen, ist nicht möglich.

Bei diesen Überlegungen ist von Fortführungs- oder Liquidationswerten immer nur im Zusammenhang mit Aktiven die Re-

1) Ulmer, ZGR 1, S.195 ff, S. 324 ff, S.340.

2) BGH LM Nr.6 zu § 2311.

3) Meincke, S. 62.

4) So auch Meincke, S. 157.

5) Staudinger-Ferid, § 2311, Anm. 51.

de; es kann jedoch auch bei Verbindlichkeiten zwischen diesen verschiedenen Wertansätzen unterschieden werden; Dies liegt um so mehr auf der Hand, wenn man Verbindlichkeiten als negative Wirtschaftsgüter bezeichnet. Entsprechend dieser negativen Funktion der Schulden sind daher bei Verbindlichkeiten diese Begriffe umgekehrt zu definieren:

Eine Verbindlichkeit besitzt dann einen Fortführungs-"Wert", wenn man annimmt, sie werde vom Schuldner = Erben weitergeführt; sie hat dann einen Liquidations-"Wert", wenn der Schuldner die Verbindlichkeit auflöst.

Dabei bedeutet "Weiterführung der Verbindlichkeit", daß der Schuldner seine Verpflichtung nicht sogleich einlöst, sie vielmehr aufrechterhält "Liquidation der Verbindlichkeit" heißt, daß der Schuldner den Gläubiger befriedigt.

Gehört nun eine besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeit zum Nachlaß, die der Erbe für längere Zeit nicht kündigen kann bzw. mit hoher Wahrscheinlichkeit¹⁾ nicht kündigen wird, so muß zugunsten des Erben diese lange Laufzeit einkalkuliert werden, der Verbindlichkeit also ein Fortführungswert zugemessen werden. Dieser höhere Fortführungswert bedingt dann auch einen gegenüber dem Nennbetrag erhöhten Tageswert.

(bb) Der zweite Grund für die Zulässigkeit der Aufzinsung besonders hoch verzinslicher Verbindlichkeiten ergibt sich aus einer entsprechenden Übertragung der Bewertungsvorschriften für Aktiva:

Reichsgericht und Bundesgerichtshof haben in ständiger Rechtsprechung²⁾ entschieden, daß in Ausnahmезeiten (wenn,

1) Siehe zum Prognoserisiko Meincke, S. 182 f.

2) RG JR 1926 Nr. 2136; RG JR 1927 Nr. 1119; RG DJZ 1927, S. 1272; RGZ 72, S. 381 f; BGHZ LM Nrn. 4, 5 u. 6 zu § 2311; BGHZ 13, 47, ebenso OLG Köln, ZMR 1967, S. 210; vgl. auch: Johannsen, Rechtsprechung des BGH auf dem Gebiete des Erbrechts seit 1964, DRiZ 1966, S. 399; Staudinger-Ferid, § 2311, Anm. 31; RGRK-Johannsen, § 2311, Anm. 16; Kohler, NJW 1951, S. 548 f.

z.B. für Grundstücke ein Stopppreis festgesetzt wurde) nicht der dem Verkaufspreis entsprechende Verkehrswert gelte, sondern der dem Gut anhaftende "innere Wert", der im Einzelfall über den Verkehrswert hinausgehen kann.

Mit der Annahme eines solchen inneren Wertes wird aber die Fortführung des Gutes unterstellt: Bei einer sofortigen Liquidation würde ja nur der Verkaufswert erzielt.

Überträgt man diese Grundsätze nun auf langfristige, besonders hoch zu verzinsende Verbindlichkeiten, so gelangt man auch hier zu einem "inneren Wert"¹⁾.

Auch bei sehr hoch verzinslichen Verbindlichkeiten herrschen ja Sonderverhältnisse: Ihr Zinssatz übersteigt das Übliche, ihr "Verkaufswert" - d.i. der Betrag, den der Schuldner zur Umschuldung an einen Dritten zahlen müßte - liegt höher als ihr Nennwert (bei Verbindlichkeiten entsprechend ihrer negativen Funktion umgekehrt wie bei Aktiven).

Demnach ist es auch von diesem Ausgangspunkt aus zulässig, bei solchen Verbindlichkeiten den "inneren Wert" ihrer Fortführung zu veranschlagen und sie zuungunsten der Abfindungsgläubiger mit einem höheren Tageswert zu bewerten.

(c) Zwei Beispiele sollen dieses theoretisch ermittelte Ergebnis veranschaulichen; hervorzuheben ist allerdings, daß jede abstrakte Formel Gefahren der Starrheit in sich birgt, so daß es angebracht erscheint, in besonders gelagerten Einzelfällen Billigkeitskorrekturen zuzulassen.

Beispiel 8:

Der Erblasser hatte ein Darlehen in Höhe von DM 10.000,- aufgenommen, das er mit 8% zu verzinsen hatte. Die Laufzeit des Darlehens sollte 10 Jahre betragen. Zum Erbfallszeitpunkt betrug der durchschnittliche Kapitalmarktzins, den der Erbe für ein solches Darlehen

1) Ebenso: Staudinger-Ferid, § 2311, Anm. 51.

hätte bezahlen müssen, nur 3,5 %. Der Erblasser war vor der ersten Zahlung gestorben.

Das Beispiel soll der Einfachheit halber und dem Grundsatz des § 248 Abs.1 entsprechend mit einfachen Zinsen, also ohne Zinseszinsen, gerechnet werden.

Der Erbe hat nach Ablauf der Laufzeit an den Darlehensgeber DM 18.000,- (Darlehenssumme + $10 \times \text{DM } 800,-$ Zinsen) zu zahlen. Bei der Bewertung zum Stichtag des Erbfalls ist jedoch die Differenz zwischen den insgesamt geschuldeten und den bei marktkonformen Konditionen anfallenden Zinsen zu berücksichtigen. Diese Differenz beträgt DM 4.500,-. Dieser Betrag ist entsprechend seiner Fälligkeit mit dem vereinbarten Zinssatz abzuzinsen und dann der Darlehensvaluta zuzuschlagen. Das Darlehen des Erblassers ist also - etwa für die Pflichtteilsberechnung - mit DM 12.500,- zu veranschlagen.

Beispiel 9:

Der Erblasser hatte von einer Kreditanstalt i.S.d.§ 248 Abs. 2 S.2 ein Darlehen in Höhe von DM 1.000.000,- zu einem Zinssatz von 16 % aufgenommen. Die Laufzeit betrug 10 Jahre. Am Todestag war am Kapitalmarkt für ein solches Darlehen ein Zinssatz von 7 % üblich. Das Beispiel soll mit nachschüssigen Zinsen, die jeweils am Ende des Jahres zugeschlagen und vom Kapitalwert am Anfang des Jahres ermittelt werden, und mit Zinseszinsen gerechnet werden¹⁾.

Der Erbe hat nach Ablauf der Laufzeit an die Darlehensgeberin DM 1.000.000,- + DM 3.411.435,08 Zins und Zinseszins zurückzuzahlen. Die Differenz zwischen den insgesamt geschuldeten und den bei marktkonformen Konditionen anfallenden Zinsen beträgt DM 2.444.283,72. Dieser Betrag ist entsprechend seiner Fälligkeit mit dem vereinbarten Zinssatz auf DM 554.079,04 abzuzinsen und dem Darlehensbetrag zuzuschlagen. Das Darlehen des Erblassers ist also zum Todestag mit DM 1.554.079,04 zu bewerten.

1) Vgl. Kosiol, hdw 1, S. 784.

bb) Kurzfristige besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeiten

Kurzfristige Verbindlichkeiten sind solche, deren Erfüllung in naher Zukunft vereinbart wurde. Wenn es sich dabei um besonders hoch verzinsliche Verpflichtungen handelt, besteht auch hier keine Veranlassung, eine Bewertung nicht zum Tageswert vorzunehmen, also eine Aufzinsung durchzuführen. Notwendiges Korrektiv in der Berechnungsgrundlage stellt der Faktor der Laufzeit dar.

b) Besonders niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten zu einmaliger Kapitalzahlung

Als besonders niedrig verzinslich sind solche Verbindlichkeiten zu bezeichnen, deren Verzinsung unter dem am Stichtag üblichen Kapitalmarktzins liegt, oder bei denen der vereinbarte Zinssatz gleich geblieben ist, der Kapitalmarktzins dagegen gestiegen ist.

Beispiel 10:

Am 1.1.1978 beträgt der übliche Kapitalmarktzins 8 %. Der Schuldner nimmt zu diesem Zeitpunkt ein Darlehen zu 5 % Zins auf.

Beispiel 11:

Der Schuldner nahm am 1.1.1978 ein Darlehen von DM 100.000,- zu einem Festzinssatz von 8 % auf. Nach Ende der vereinbarten Laufzeit von 6 Jahren am 31.12. 1983 beträgt der übliche Kapitalmarktzins 12 %.

aa) Langfristige besonders niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten

Auch in diesem Zusammenhang läßt sich von einer langfristigen Verbindlichkeit sprechen, wenn der Gläubiger vertragsgemäß für längere Zeit gehindert ist, die Verbindlichkeit zu kündigen. Die Laufzeit muß dabei über einem Zeitraum von vier Jahren liegen.

Da nach dem erbrechtlichen Stichtagsprinzip der Wert einer Verbindlichkeit zum Erbfall zu veranschlagen ist, müssen grundsätzlich auch im Falle einer besonders niedrig zu verzinsenden Verbindlichkeit alle zukünftigen Zahlungen bereits zum Bewertungszeitpunkt berücksichtigt werden.

Man könnte daher argumentieren, daß der für den Erben im Vergleich zu den üblichen Kapitalmarktzinsen besonders günstige Zinsfuß auch hier ebenso wie bei den besonders hoch verzinslichen Verbindlichkeiten eine Abweichung von der Bewertung zum Nennbetrag erfordere: Es wäre dann hier von einem abgezinsten niedrigeren Tageswert auszugehen.

Diese Überlegung ließe sich folgendermaßen begründen:

Wenn der Erblasser z.B. ein Darlehen in Höhe von DM 100.000,- empfangen hat, das nur mit 8 % zu verzinsen ist, während der übliche Zinsfuß bei 12 % liegt, so findet der Erbe durch diese Vorteile während der Laufzeit günstigere Bedingungen vor, als bei einem üblicherweise verzinslichen Darlehen; dieses besonders günstige Darlehen stellt für den Schuldner = Erben demnach einen Aktivposten dar; es wäre - ebenso wie in einer Vermögensbilanz ¹⁾ - mit einem abgezinsten niedrigeren Tageswert zu bewerten.

Dieses Ergebnis wäre die Folge davon, daß der Erbe das Kapital während der Laufzeit verwenden und nützen kann, daß er Erträge erwirtschaften kann, deren Höhe über dem Wert der zu erbringenden Gegenleistungen, der Zinsen, liegen. Man würde also auch in diesen Fällen den sehr niedrig zu verzinsenden Verbindlichkeiten einen Fortführungswert beilegen, einen "inneren Tageswert", der unter dem Erfüllungsbetrag läge. Dieser Fortführungswert wäre dann eine ererbte Nutzungsmöglichkeit des Kapitals.

Folgerichtig wird diese Bewertungsmethode auch in steuerlichen Vermögensbilanzen durchgeführt: Dort werden gem.

1) Rössler-Troll, BewG, § 12, Anm. 6.

§ 12 Abs. 1 BewG 65 langfristige unverzinsliche Schulden unter ihrem Nennwert bewertet¹⁾.

Eine Übernahme dieser Grundsätze ins Erbrecht wird jedoch der dort geltenden Interessenbewertung nicht gerecht: Die am Nachlaßwert beteiligten Gläubiger würden über Gebühr bevorzugt, die Ausgleichsfunktion des Erbrechts würde überspannt. Da die Verbindlichkeit niedriger bewertet wird, erhöht sich der Gesamtwert des Nachlasses und damit die Höhe des Anspruchsbetrages der quotenmäßig beteiligten Gläubiger. Der Erbe hat aber die Verbindlichkeit zu ihrem vollen Nennbetrag zurückzuzahlen.

Vor allem aber ist eine solche Abzinsung deswegen nicht zulässig, weil mit dem Ansatz eines niedrigen Tageswerts die Vorteile bewertet werden, die der Erbe durch die Nutzung der Gegenleistung der Verbindlichkeit ziehen kann; diese Vorteile sind aber im Sinne einer Fortführungsbilanz ersparte Aufwendungen²⁾, in jedem Fall aber Aktiva, die zum Stichtag nur noch nicht realisiert sind.

Nun folgt jedoch aus dem im Erbrecht herrschenden Prinzip der Realitätsbezogenheit der Bewertung, daß Wertfestsetzungen dann unbeachtlich sind, wenn sie der wirtschaftlichen Bedeutung der Güter nicht angemessen sind³⁾. Ebenso gebietet es der Grundsatz der Objektivität der Bewertung, selbständige Bewertungsgegenstände auch gesondert zu bewerten⁴⁾. Auch das Prinzip der Vorteilsausgleichung verlangt z.B., den "Stammwert" der Erbschaft zu unterscheiden von den Einkünften, die aus diesem "Stammwert" erzielt werden können⁵⁾.

1) BFH, Urteil v. 22.2.1974 - III R 5/73; BStBl II 1974, S. 330.

2) Helpenstein, S. 476.

3) Meincke, S. 147.

4) Vgl. BGHZ 8, S. 325, 328; BGH VersR 1968, S. 770.

5) BGHZ 58, S. 14, 16.

Nicht zuletzt würde der Ansatz eines niedrigeren Tageswerts bei den sehr niedrig verzinslichen Schulden auch das Fortführungsprinzip überspannen: Die Chancen, die Gegenleistung der Verbindlichkeit langfristig zu nutzen, damit Aufwand einzusparen und im Vergleich mit den niedrigen Kosten der Verbindlichkeit Gewinn zu machen, sind zum Erbfall ja noch nicht realisiert, die entsprechenden Vorteile werden erst später fällig.

Nach diesen erbrechtlichen Prinzipien ist eine Bewertung von Aktiven, deren Verwirklichung ungewiß oder unsicher ist, zum Stichtag nicht zulässig. Folgerichtig schreibt auch § 2313 Abs.2 S.1 i.V.m. Abs.1 S.1 vor, daß solche Posten außer Ansatz zu lassen sind. Eine solche - mittelbare - Bewertung ungewisser Posten würde es dagegen darstellen, wenn man die Nutzungschance einer niedrig verzinslichen Verbindlichkeit durch einen den Nennwert unterschreitenden Tageswert veranschlagt.

Anders bei den besonders hoch zu verzinsenden Verbindlichkeiten: Dort sind die zukünftigen Zinszahlungen nach Höhe und Dauer quantifizierbar, sie stellen keine "zweifelhaften Verbindlichkeiten" i.S.d. § 2313 dar.

Im Ergebnis ist also eine Abzinsung besonders niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten bei der Nachlaßbewertung nicht zulässig; es gilt hier der Grundsatz, daß der Tageswert einer Verbindlichkeit nach unten durch den Rückzahlungsbetrag begrenzt ist. Sollten sich spätere Nutzungschancen realisieren, so führt dies zu einem Ausgleich gem. § 2313¹⁾.

1) Zum gleichen Ergebnis kommen - auf ihren Gebieten -: Littmann, EStR, § 6, Anm.471; Gnam, HdF 1965, S.2; Grass, RWP (1959), S.402; Berger, K., Die Information über Steuer und Wirtschaft (1965), S.433 ff; Steinberg, DStZ 1955, S.290; aA. nur: Velder, WPr 1934, S. 195 f und Gürtler, ZfB 1931, S.164, die teilweise modifiziert eine Abzinsung vorschlagen.

Dieses Verbot der Abzinsung bei besonders niedrig verzinslichen Verbindlichkeiten gilt grundsätzlich bei allen derartigen Schulden; es könnten jedoch Sonderfälle vorliegen, die eigens zu behandeln sind:

So kann ein sehr niedrig zu verzinsendes Darlehen mit einer Nebenbedingung für den Schuldner verbunden sein: Diese Nebenbedingung kann eine einmalige Leistung des Schuldners zum Inhalt haben.

Beispiel 12:

Der Schuldner verpflichtet sich, für das günstige Darlehen Waren zu erhöhtem Preis abzunehmen.

Eine solche Nebenbedingung kann auch laufende Verpflichtungen umfassen.

Beispiel 13:

Der Schuldner verpflichtet sich, den Wettbewerb in einer bestimmten Branche zu unterlassen.

In diesen Fällen kommt es darauf an, ob diese zusätzlichen Verpflichtungen - soweit sie vererblich sind - selbständige Nachlaßverbindlichkeiten darstellen und selbständig quantifizierbar und bewertungsfähig sind, oder ob sie von der Hauptverbindlichkeit nicht zu trennen sind.

Liegt etwa eine Geschäftseinheit oder Bedingung vor, dann bleibt es beim Verbot der Abzinsung; ist die zusätzliche Leistung eine selbständige Verbindlichkeit, so kann dies dazu führen, daß die Hauptverbindlichkeit nicht mehr besonders niedrig verzinslich ist. In allen Fällen wird jedoch das Abzinsungsverbot nicht umgestoßen.

bb) Kurzfristige besonders niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten

Auch bei niedrig verzinslichen Verbindlichkeiten mit besonders kurzer Laufzeit gilt aus den nämlichen Gründen das Ver-

bot einer Abzinsung; sie sind ebenfalls mit ihrem Nennwert zu bewerten.

2. Unverzinsliche Verpflichtungen zu einmaliger Kapitalzahlung

Bei Verbindlichkeiten, die auf eine einmalige Kapitalzahlung gerichtet sind und unverzinslich sind, ist die Laufzeit nicht entscheidend.

Beispiel 14:

Auf Grund guter Geschäftsbeziehungen oder persönlicher Umstände erhält der Schuldner ein "Freundschaftsdarlehen".

Diese Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit ihrem Nennwert zu bewerten, also dem Betrag, den der Erbe = Schuldner dem Gläubiger bei Fälligkeit zurückzahlen muß. Keinesfalls darf der für die korrespondierende Forderung geltende Wertansatz veranschlagt werden: Der Wert der Forderung kann unter dem Nennbetrag liegen (Einforderungsrisiko des Gläubigers¹⁾). Maßgebend ist also der Rückzahlungsbetrag = Erfüllungsbetrag, die Kapitalschuld ist mit ihrem vollen Nennwert zu bewerten²⁾.

Dies ergibt sich schlüssig auch aus den Erwägungen, die gegen eine Abzinsung besonders niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten sprechen, weil unverzinsliche Schulden ja qua definitione besonders niedrig verzinslich sind.

III. Rentenschulden

Rentenschulden sind regelmäßig wiederkehrende Leistungen in Geld oder Geldeswert auf Grund eines Rentenanspruchs³⁾, des

1) Meincke, S. 206 f; Staudinger-Ferid, § 2311, Anm. 51.

2) BGHZ 14, S. 368, 376.

3) Schnettler, "Rente", in: HdB, Bd. III (1960), Sp. 4649 f.

sogenannten Rentenstammrechts. Für die Laufzeit ist eine bestimmte Mindestdauer erforderlich¹⁾.

Rentenverpflichtungen können als Leibrente (§§ 759 ff) Versorgungszwecken dienen oder z.B. als Reallasten (§ 1105) oder Rentenschulden (§ 1199) auf einem Grundstück ruhen.

Ist die Zahlungsdauer der Einzelrenten bekannt, errechnet sich der Wert zum Erbfall aus der Summe aller Einzelrenten; diese Summe stellt den "Kapitalwert" dar: Er entspricht dem Nennbetrag²⁾.

Ist die Zahlungsdauer unbekannt, etwa bei einer Rente auf Lebenszeit oder bei einer Leibrente, dann wird der Kapitalwert unter Zugrundelegung der Bewertungsgrundsätze im geschäftlichen Verkehr errechnet; hierzu dienen z.B. die Sätze der Versicherungsgesellschaften und die neuesten Bevölkerungsssterbetafeln³⁾.

Der so ermittelte Kapitalwert kann jedoch eine Korrektur erfahren, wenn hinsichtlich der Verzinsung der Rente zum Erbfallszeitpunkt Sonderverhältnisse herrschen: So z.B., wenn die Rentenzahlungen nach den Vereinbarungen im Vergleich zum Kapitalmarktzins besonders hoch oder niedrig verzinslich sind.

Für diese Sonderverhältnisse können aber keine anderen Grundsätze gelten, als sie für die Behandlung besonders hoch oder niedrig verzinslicher Verpflichtungen zu einmaliger Kapitalzahlung aufgestellt wurden. Dies ergibt sich schon daraus, daß der Kapitalwert der Rente dem Nennbetrag der übrigen Verbindlichkeiten entspricht.

So gilt zunächst für Renten, die am Stichtag gegenüber son-

1) Schnettler, "Rente", fordert mindestens zehn Jahre.

2) RGZ 72, S. 379, 381 f; BGHZ 14, S. 368, 376; Staudinger-Ferid § 2311, Anm. 51; Palandt-Keidel § 2311, Anm. 3.

3) BGHZ 14, S. 368; OLG Karlsruhe, BadRSpr 1926, S. 81.

stigen vergleichbaren Schulden besonders niedrig verzinslich sind, ebenfalls das Verbot der Abzinsung: Bei ihnen ist der volle Kapitalbetrag für die Bewertung maßgebend¹⁾.

Renten, die zum Erbfall im Vergleich zu den Kapitalmarktkonditionen außergewöhnlich hoch verzinslich sind, sind aufzuzinsen. Damit kommt auch hier der Grundsatz zum Tragen, daß bei einer Nachlaßbewertung ein wirtschaftlicher Ausgleich zwischen Erbe und Abfindungsgläubiger erzielt werden muß. Dem gesetzlichen Zinsfuß geht also die Ertragsfähigkeit im konkreten Fall vor²⁾. Besonders hoch verzinsliche Rentenschulden haben daher einen ihren Kapitalwert übersteigenden Tageswert zum Erbfall³⁾.

Der Kapitalwert der Rente könnte ferner eine Korrektur erfahren, wenn ein für den Schuldner günstigerer Ablösungswert vorhanden ist, d.h. wenn sich der Schuldner für einen Betrag, der niedriger ist als die Summe der Einzelrenten zuzüglich der Zinsanteile, von seiner Verbindlichkeit befreien kann.

Ob anstelle des Nennwerts ein solcher Ablösungsbetrag berücksichtigt werden soll, ist umstritten:

Der Bundesgerichtshof hat in einer Entscheidung zur Berechnung der Höhe des Pflichtteils⁴⁾ eine Rentenschuld (Vermögensabgabe gem. §§ 31-37 LAG) mit dem für den Erbfall maßgebenden Zeitwert in Ansatz gebracht, vor allem unter Hinweis auf § 70 LAG, der eine Kürzung von Vermächtnissen und Auflagen um den Anteil des Zeitwerts der Abgabeschuld gestattet, der dem Anteil des gemeinen Werts des Vermächtnisses an dem gemeinen Wert des Nachlasses entspricht; dies sollte für

1) Eine Aufspaltung in einen Zins- und Tilgungsanteil ist auch im Steuerrecht nicht zulässig: BFH, 24.6.1977, DB 1977, S. 1584.

2) Staudinger-Ferid, § 2311, Anm. 51.

3) RG, Recht 1907 Nr.1616; RGZ 72, S. 381 f.

4) BGHZ 14, S. 368, 378 ff.

den Fall gelten, daß der Erblasser die Möglichkeit einer Vermögensabgabe nicht bedacht hatte. Ferner hat der BGH betont, es komme auch dann der Zeitwert zum Ansatz, wenn der Erbe entscheiden müsse, ob er wegen Überschuldung die Erbschaft ausschlagen wolle; ebenso komme der Zeitwert im Falle des § 1980 zum Ansatz.

Der Ablösungswert, so führt der BGH aus, sei zur Berechnung der Vermögensabgabe ungeeignet; er stehe in keinem Zusammenhang mit dem marktüblichen Zinssatz¹⁾.

Nach anderer Ansicht soll die Vermögensabgabe mit ihrem niedrigeren Ablösungswert veranschlagt werden, weil bei der Bewertung der Erfüllungsbetrag maßgebend sei, mit dem sich der Erbe von der Verbindlichkeit befreien könne²⁾. Meincke hebt dabei besonders den Gedanken des Günstigkeitsprinzips für den Schuldner hervor: Maßgebend sei der jeweils niedrigst mögliche Betrag³⁾. Ferner betont man, daß bei der Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten ein "Niederstwertprinzip" gelte, nach dem unter verschiedenen Wertformen die mit den geringsten Beträgen zu wählen ist.

Eine richtige Lösung dieser Frage wird man nur finden können, wenn man den rechtlichen Charakter des Ablösungswerts durchleuchtet; dabei wird der steuerrechtliche Begriff des Ablösungswerts kaum verwendet werden können⁴⁾.

Der Ablösungswert ist der Betrag, mit dem sich der Schuldner vorzeitig von seiner Verbindlichkeit befreien kann; im

1) Ebenso: Lange-Kuchinke, S.608, Fn. 183; Soergel-Eder, § 2311, Anm.2; vgl. auch BGHZ 3, S.394; sowie die Zeitwerttabelle zum LAG; abgedr. in BStBl. I, 1954/I, S.258; ebenfalls für den Ansatz des Zeitwerts tritt Susat, MDR 1953, S.341 ff mit einem anschaulichen Beispiel ein.

2) Berufungsgericht in der Entscheidung BGHZ 14, S.368; OLG Karlsruhe, DNotZ 1954, S.146; Hense, DNotZ 1953, S. 84; Mohrbutter-Gewehr, MDR 1953, S. 406.

3) S. 207 f.

4) Susat, MDR 1953, S. 342.

Sinne der oben verwendeten Terminologie ist der Ablösungsbetrag einer Verbindlichkeit also ihr Liquidationswert.

Die allgemeine Frage, ob eine Verbindlichkeit mit ihrem Liquidationswert oder mit dem Zeitwert, der ja eine Weiterführung der Schuld unterstellt, bewertet werden muß, kann demnach nur beantwortet werden, wenn man genauer darauf eingeht, ob das Erbrecht eine Fortführung oder eine Liquidation der zum Nachlaß gehörenden Posten (dazu gehören auch die Verbindlichkeiten als negative Wirtschaftsgüter) bezweckt. Erst wenn diese allgemeine erbrechtliche Interessenlage geklärt ist, kann der für die Bewertung maßgebliche Betrag festgelegt werden.

In § 1922 Abs.1 bestimmt das Gesetz, daß das Vermögen des Erblassers als Ganzes auf den oder die Erben übergeht; ebenso schreiben die §§ 2032 ff vor, daß Miterben die Erbschaft "zur gesamten Hand" zusteht. Hierdurch wird die Einheit des Nachlasses betont; Ziel der Gesamtrechtsnachfolge ist es, im Interesse der Erben und der Nachlaßgläubiger das Vermögen des Erblassers unverändert zu erhalten¹⁾.

Dies wird dadurch erreicht, daß der Erbe nicht nur Inhaber des Vermögens des Erblassers wird, sondern als Schuldner in Pflichtenstellungen des Erblassers - seien sie vermögensrechtlich oder nicht²⁾ - eintritt.

Mit der Entscheidung für die Gesamtrechtsnachfolge hat das BGB das Recht der Fideikomnisse, der Lehen- und Stammgüter und der Sondererbfolgen ausgeklammert und der Landesgesetzgebung überwiesen³⁾. Die seltene Ausnahme der (deutschrecht-

1) Lange-Kuchinke, S. 60; Staudinger-Boehmer, § 1922, Anm. 121 ff mwN.

2) Staudinger-Boehmer, § 1922, Anm. 122.

3) Art. 57, 58, 64 EGBGB; vgl. Petersen, S.18-20; siehe auch die Denkschrift der Vorkommission von 1874, bei: Goldschmidt, S. 512 ff.

lichen) Sondererbfolge ist nur noch in vereinzelten erbrechtlichen Vorschriften anzutreffen;¹⁾ danach können einzelne Nachlaßgegenstände von einem Sondererben geerbt werden, der mit dem Erbfall unmittelbar ihr Alleinberechtigter wird (begrifflich setzt die Sondererbfolge eine Mehrheit von Erben voraus: Ein Alleinerbe erbt immer alles).

In bewertungsrechtlichem Zusammenhang bedeutet der Grundsatz der Universalsukzession eine Entscheidung für das Prinzip der Bestandserhaltung und der Fortführung. Die Gesamtrechtsnachfolge ist ja nicht nur ein technisches Prinzip, sondern ein Grundsatz, dessen Berücksichtigung auch die Interessen von Nachlaßgläubigern und Pflichtteilsberechtigten wahrt;²⁾ zudem sollen "Lebenswerk" und Leistungen des Erblassers fortgesetzt werden³⁾.

Der Gesetzgeber geht also davon aus, daß der Nachlaß in seiner zum Erbfallszeitpunkt bestehenden Zusammensetzung fortbestehen wird, und der Erbe als Vermögensnachfolger die Güter durch Behalten nutzen wird. Der wesentlichste Zweck aller Erbfolgeanordnungen ist es, den Nachlaß als Haftungsganzes für die Befriedigung der Gläubiger des Erblassers zu erhalten⁴⁾.

Dieser "Fortschreibungsgedanke", der hier unmittelbar aus dem Prinzip der Universalsukzession abgeleitet wird, findet seine Bestätigung auch in verschiedenen einzelnen Regelungen:

-
- 1) Bäuerliches Anerbenrecht nach dem Reichserbhofrecht und der späteren Höfeordnung br.Zone (der Hof fällt an den Hoferben - zur Verfassungsmäßigkeit vgl. BVerfG NJW 1963, S.947: Die Bevorzugung des männlichen Geschlechts ist verfassungswidrig); Sondererbfolge in ein Gesellschaftsverhältnis, § 138 HGB; Sondererbfolge in das Mietverhältnis, § 569 a.
 - 2) Coing, Gutachten A zum 49. DJT, S.53.
 - 3) Begründung zum RefE, S.116; Bosch, S.109; Boehmer, JbAkDR 1937, S. 81 f.
 - 4) Endemann III, 1, S. 16.

- Wenn in § 2311 Abs.1 für die Berechnung des Pflichtteils der Wert "des Nachlasses" zugrunde gelegt wird, so kann das nur bedeuten, daß der Nachlaß als Ganzes bewertet werden muß¹⁾, die einzelnen Nachlaßgegenstände also nur als Teile einer Einheit anzusetzen sind²⁾.
- Die Geldabfindungsansprüche des Pflichtteils- und Erbersatzanspruchrechts ähneln den Abfindungsansprüchen des Gesellschaftsrechts (§§ 738; 138 ff HGB)³⁾, wo bei einer Bewertung des Gesellschaftsvermögens grundsätzlich der Betriebsfortsetzungswert veranschlagt wird⁴⁾.
- Diese Geldabfindungsansprüche (§§ 2303 ff, 1934 a ff) wurden zudem auch gerade unter dem Gesichtspunkt geschaffen, um dem Pflichtteilsberechtigten bzw. dem nichtehelichen Kind zwar eine unentziehbare wirtschaftliche Beteiligung am Vermögen des Erblassers zu gewähren⁵⁾, aber die Stellung eines Erben zu versagen⁶⁾. Gerade für die Einführung des Erbersatzrechts war entscheidend, daß die Eingliederung des nichtehelichen Kindes in die Erbengemeinschaft Spannungen erzeugen könnte und so das Familienvermögen, das dem Fortbestand der Familie dienen sollte, gefährdet werden könnte⁷⁾. Auch hier steht also der Gedanke einer Fortführung des Erblasservermögens im Vordergrund⁸⁾.
- Ein weiteres Argument für den Ansatz des Fortführungs-

1) Kipp-Coing, ErbR, 11. Aufl. 1960, S. 42.

2) Bartholomeyczik, S. 324.

3) Meincke, S. 58 f; Bartholomeyczik, S. 324.

4) BGH WPM 1971, S. 1450; BGH NJW 1967, S. 1464; vgl. auch Schlegelberger-Geßler, HGB 2, § 138, Anm. 17.

5) Staudinger-Ferid, Vor § 2303, Anm. 15.

6) Vgl. dazu die Erwägungen der Ersten Kommission bei Mugdan, V, S. 205; der Zweiten Kommission bei Mugdan, V, S. 763.

7) Soergel-Schippel, § 1934 a, Anm. 2.

8) Lutter, S. 52.

werts ergibt sich schließlich auch daraus, daß die Auflösung des Nachlasses bzw. ihr Zeitpunkt im Belieben des oder der Erben liegt¹⁾, der Erbe wird nicht zu einer Liquidation gezwungen.

Allerdings ist dieses Fortführungsprinzip nicht durchgängig im Erbrecht verwirklicht.

- Wie sich aus der Regelung des § 2042 ergibt, ist eine jederzeitige Auseinandersetzung unter Miterben möglich, so daß der Nachlaß beliebig zerschlagen werden kann²⁾. Auch aus dem Gedanken des § 2046 Abs.3 kann man folgern, daß die Auflösung des Nachlasses nicht die vereinzelte Ausnahme ist³⁾.
- Darüber hinaus wird immer wieder betont, daß die Schuldenhaftung gerade eine Versilberung des Nachlasses zum Ziel habe, und hierfür nur der Liquidationsgedanke entscheidend sei; ebenso erfordere die Deckung der Geldabfindungsansprüche meist eine Auflösung des Nachlasses⁴⁾.

Aus dieser Interessenlage zieht man teilweise den Schluß⁵⁾, der maßgebliche Typ einer Bilanz für die Nachlaßbewertung sei durchgehend eine Liquidationsbilanz; dies ergebe sich vor allem daraus, daß die Nachlaßgläubiger nur an der Ermittlung des Werts der Nachlaßsubstanz interessiert seien, nicht aber daran, welchen Wert der Nachlaß bei seiner Fortführung durch den Erben habe.

Dabei wird aber übersehen, daß es zwangsläufig gar nicht möglich ist, den Fortführungsgedanken ausnahmslos durchzu-

1) BGH LM Nr.6 zu § 2311; BGHZ 13, 47.

2) Dieckmann, FamRZ 1966, S.77; Schlosser, FamRZ 1963, S.621.

3) Meincke, S.61; Lange-Kuchinke, S. 7.

4) Lange, Zur Reform des Pflichtteilsrechts, AcP 144 (1938), S.195; Lutter, S.29 für die Art der Nachlaßteilung zwischen Erbe und Gläubiger; Meincke, S. 61.

5) Meincke, S. 62 f.

führen. Es wird immer Miterben und Nachlaßgläubiger geben, die zu einer Auflösung des Nachlasses drängen; der Alleinerbe, der einen schuldenfreien Nachlaß erbt, dürfte sogar die Ausnahme sein. Dies ändert aber nichts daran, daß das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge das gesetzgeberische Leitmotiv war, und dieser Grundsatz die Einheit des Nachlasses auch in der Hand des Erben statuiert¹⁾.

Bei einer Bewertung ist daher grundsätzlich das Prinzip der Nachlaßeinheit und der Nachlaßfortführung zu berücksichtigen. Das von Meincke²⁾ angezogene Günstigkeitsprinzip ist somit durch den erbrechtlichen Realitätsgrundsatz begrenzt. Eine "Schadensminderungspflicht" des Erben, etwa in der Hinsicht, daß er gezwungen ist, eine länger dauernde Verbindlichkeit zu kündigen, ist schwer vorstellbar: Der Erbe tritt in das Dispositionsrecht des Erblassers ein (Günstigkeitsprinzip), er kann demnach die Schuld ablösen; tut er es nicht, muß er sich eine Bewertung zum Kapitalwert gefallen lassen. All dies ist nicht eine Frage der Auslegung des Erblasserwillens, sondern eine Frage der Interpretation des Gesetzes.

Das Prinzip der Nachlaßfortführung verbietet z.B. auch im Falle der Vermögensabgabeschuld den Ansatz des Liquidations- oder Ablösungswerts. Gerade in diesem Rahmen hat ja auch der Bundesgerichtshof betont³⁾, daß es "eine durch keine sachlichen Erwägungen gerechtfertigte Erschwerung der Nachlaßregelung bedeuten" würde, "wenn man bei der Berechnung des Pflichtteils von einem anderen Maßstab ausgehen wollte, als es sonst erforderlich ist".

1) Das BGB geht im Grundsatz vom Alleinerben aus; das Zusammentreffen von Miterben gilt als Komplikation des einfachen Falls: Lange-Kuchinke, S. 57.

2) S. 207.

3) BGHZ 14, S.380.

Es spricht ferner noch ein weiteres Argument dafür, den "Zeitwert" einer Rentenschuld zum Ansatz zu bringen: Dieser "Zeitwert" entspricht ja auch dem Tageswert, d.h. dem Wert, den die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Erbfalls hat. Hinsichtlich dieses Tageswerts wurde oben der Grundsatz aufgestellt, daß er den Nennwert oder Erfüllungsbeitrag nicht unterschreiten dürfe. Dieses Prinzip läßt sich auch hier anwenden: Wollte man bei einer Vermögensabgabe den Ablösungswert ansetzen, so entspräche dies einer unzulässig hohen Abzinsung, die aus den oben dargestellten Gründen nicht gerechtfertigt ist.

Insgesamt ist daher festzustellen, daß der Ablösungsbeitrag keine Korrektur des Grundsatzes notwendig macht, daß Rentenschulden mit ihrem Kapitalwert zu bewerten sind und daß Rentenschulden mit unüblich hohen Zinssätzen aufzuzinsen sind.

IV. Naturalobligationen

Naturalobligationen sind freiwillig erfüllbare Verbindlichkeiten; gegen den Willen des Schuldners können sie nicht durchgesetzt werden. Sie lassen sich dadurch charakterisieren, daß für die Leistung eine causa vorliegt, so daß bereicherungsrechtliche Rückforderungsansprüche ausgeschlossen sind.

1. Verjährte Verbindlichkeiten

Verjährte Verbindlichkeiten brauchen nicht erfüllt zu werden, wenn der Schuldner die Einrede der Verjährung gem. §§ 222, 223 erhebt. Im Geschäftsverkehr gilt die Ausübung der Verjährungseinrede zwar weithin als "anstößig";¹⁾ macht der Schuldner diese Einrede aber trotzdem geltend, so zeigt er damit, daß er auch freiwillig die Verbindlich-

1) Hermann-Heuer, EStG, Anm. 100 f zu § 6.

keit nicht erfüllen will. In diesem Fall besteht keine Leistungspflicht und damit keine wirtschaftliche Belastung mehr. Die Verbindlichkeit ist auszubuchen, sie stellt einen außerordentlichen Ertrag dar.

Erhebt somit der Erbe unter Beachtung des § 207 (sechsmo-
natige Hemmung ab Annahme bzw. ab Konkurseröffnung) gegen
eine Nachlaßverbindlichkeit die Einrede der Verjährung, so
braucht er nicht mehr zu erfüllen, eine Bewertung ist über-
flüssig.

Will der Erbe trotz der bestehenden Einrede weiterhin er-
füllen, weil er z.B. mit dem Gläubiger neue Geschäfte tä-
tigen will, so besteht die Verbindlichkeit nach wie vor und
muß nach den allgemeinen Grundsätzen bewertet werden.

Liegt einer verjährten Verbindlichkeit ein Sicherungsrecht
zugrunde (Pfandrecht, Hypothek), so kann sich der Gläubiger
trotz der Verjährung der Schuld aus dem Sicherungsrecht be-
friedigen; in diesem Fall muß die Verbindlichkeit zumin-
dest bis zur Höhe ihrer Sicherung bewertet werden. Glei-
ches gilt, wenn ein Nachlaßgläubiger gem. § 390 gegen die
verjährte Verbindlichkeit aufrechnet: Auch dann besteht die
Verbindlichkeit weiter und ist mindestens in Höhe der auf-
rechnungsfähigen Forderung zu bewerten.

2. Spiel- und Wettschulden, Ehemäklerlohn

Die genannten Grundsätze gelten entsprechend auch für die
Naturalobligationen gem. §§ 656, 762: Will der Erbe die
Spielschulden des Erblassers nicht begleichen, so liegen
keine bewertungsfähigen Nachlaßverbindlichkeiten vor.

E. "Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben"

Bei der Darstellung der Nachlaßverbindlichkeiten wurde aufgezeigt¹⁾, daß zu den Verbindlichkeiten, die nach dem Erbfall entstehen, auch die "Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben" gehören. Dabei ergab sich, daß die rechtliche Einordnung dieser Schulden unter die Nachlaßverbindlichkeiten schwierig ist und nur formelhaft vorgenommen werden kann²⁾.

Gerade bei diesen Schulden zeigt sich jedoch die Verbindung zwischen Zivilrecht und handels- und steuerrechtlichem Bilanzrecht: Schulden, die erst nach einem Stichtag entstehen, deren Ursache aber noch vor diesem Stichtag liegt, sind ein wichtiges Problem des Handels- und Steuerrechts. Dogmatisch wäre daher viel gewonnen, wenn sich Lösungen des Steuerrechts für diese Fragen ins Erbrecht übertragen ließen; dann könnte man mit spezifisch bewertungsrechtlichen Kriterien begründen, in welchen Fällen solche Verbindlichkeiten den Nachlaßwert z.B. bei der Pflichtteilsberechnung verkürzen.

I. Methodik

Zunächst ist zu prüfen, ob und wie weit eine Übernahme steuerlicher Wertungen ins Zivilrecht überhaupt zulässig ist³⁾. Dabei ist scharf zu trennen zwischen einer Übernahme steuerlicher Wertungen und steuerrechtlicher Werte: Erstere gehören zur Behandlung der Bewertungsobjekte, letztere zum Bewertungsmaßstab; beide Male muß eine entsprechende Anwendung genau untersucht werden, es können dabei jeweils verschiedene Ergebnisse herauskommen. Eine solche

1) Oben S. 26 ff.

2) Vgl. BGHZ 32, S.60; 38, S.193; WPM 1973, S. 362.

3) Eine sehr aktuelle Frage: Meincke, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, JuS 1976, S.693 ff, S.699.

Unterscheidung wird in der Literatur kaum getroffen; es wird nur immer betont, steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze seien für eine BGB-Bewertung nicht maßgeblich;¹⁾ dabei wird aber übersehen, daß das Verfahren der Bewertung zweierlei leisten soll: Wertungen für die Objekte zu treffen und diesen Objekten Werte zuzuordnen.

Im Erbrecht sind die Verbindlichkeiten "zwischen zwei Rechtsleben" gesetzlich nicht geregelt, die Norm des § 2313 trifft Bestimmungen nur für die wenigen Ausnahmefälle der unsicheren, bedingten, befristeten Verbindlichkeiten. Ähnlich wie bei den Nachlaßerschulden hat erst die Dogmatik - ausgehend von Boehmer - wichtige Grundsätze für die Behandlung solcher Schulden aufgestellt.

Demgegenüber bestehen auf dem Gebiet des Steuerrechts gesetzliche Vorschriften, wie solche Verbindlichkeiten zu behandeln sind: Im Einkommenssteuerrecht beispielsweise darf für zukünftige Pensionsverpflichtungen eine Pensionsrückstellung gebildet werden (§ 6 a EStG); nach dem Bewertungsgesetz sind Rückstellungen für Preisnachlässe und für Wechselhaftung sowie für künftige Pensionsverpflichtungen abzugsfähig (§§ 103 a, 104 BewG).

Die erbrechtliche Interessenlage ist dabei der des Steuerrechts sehr ähnlich: Es geht überall (im Erbrecht z.B. bei der Berechnung des Pflichtteils, im Steuerrecht bei der Erstellung der Bilanz, beide Male also bei Bewertungen) um

1) Rittner, Handelsrecht und Zugewinnsgemeinschaft, III: Der Zugewinnausgleich, FamRZ 1961, S. 514; Staudinger-Ferid, § 2311, 17, 35a; Kipp-Coing, S. 64; vorsichtiger: Möhring, S. 176; Meincke, S. 204; auch die ält. RSpr.: RG, Urt. v. 11.6.1940-VII 264/39: unveröff., LS in DR 1940, S. 1635; OGH, OGHZ 4, S. 46; RFH, RStBl. 1945, S. 25.

Schulden, die vor einem Stichtag entstanden sind (Erbfall bzw. steuerlicher Stichtag) und deren "Auswirkungen" über diesen Stichtag hinausreichen.

Aus diesen Gründen liegt es nahe, mit der Methode der "inneren Rechtsvergleichung"¹⁾ Einsichten des Steuerrechts ins Erbrecht zu übernehmen: Gerade bei Begriffen, denen sich das Steuerrecht besonders gewidmet hat - und hierher gehören "Verbindlichkeiten" und "Rückstellungen" -, würde es eine Verengung des Blickwinkels bedeuten, wollte man diese Erkenntnis nicht nützen²⁾.

So läßt es auch der Bundesgerichtshof zu³⁾, auf dem Gebiet des Zivilrechts auf steuerrechtliche Bewertungsvorschriften zurückzugreifen; er hebt hervor, die Regelung etwa des Bewertungsgesetzes könne auch außerhalb des Steuerrechts von Einfluß sein. Auch schon das Reichsgericht hatte für die Zulässigkeit der Aufwertung Steuervorschriften herangezogen⁴⁾. Desgleichen haben einige Obergerichte den Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Zivilrecht betont⁵⁾.

Auch in der Literatur werden solche Wertungsübernahmen - etwa im Schenkungsrecht⁶⁾ - für zulässig gehalten. Auch Larenz betont⁷⁾, daß die Einheit der Rechtsordnung Wertungswidersprüche auf Teilgebieten weitgehend verbieten müsse⁸⁾.

1) Hartz, NJW 1971, S. 746.

2) Meincke, JuS 1976, S.700 mit Verweisung auf M. Weber, NJW 1976, S. 23.

3) BGHZ 14, S.368 (379) mit Hinweis auf BGHZ 8, S.213 (221).

4) RGZ 107, S. 78 (89).

5) OLG Frankfurt, DB 1973, S.1938; OLG Hamm, BB 1974, S. 574 mit Vorlagebeschluß: BGHZ 65, S.89.

6) Staudinger-Ostler, § 517, Anm. 3; Soergel-Ballerstedt § 517, Anm.4; Erman-Seiler § 517, Anm.3; v.Thur, AT II/2, 160; Palandt-Putzo, 35. Aufl., 1976, § 517, Anm. 2; BGB-GRK-Mezger § 517, Anm. 2; Soergel-Dieckmann § 2325, Anm. 4; Meincke, JuS 1976, S. 699.

7) Methodenlehre, S. 323 ff.

8) Vorsichtiger: Tipke, JZ 1975, S. 560.

Eine Übernahme bilanzrechtlicher Erkenntnisse und einzelner Begriffe des Steuerrechts ins Erbrecht ist somit durchaus zulässig¹⁾.

II. Steuerrechtliches Modell

Bei der Darstellung des Begriffs der steuer- und bilanzrechtlichen Verbindlichkeiten ergab sich²⁾, daß zwischen Eventualverbindlichkeiten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten eine Stufenleiter besteht: Eine Verbindlichkeit liegt dann vor, wenn mit größter Wahrscheinlichkeit eine erzwingbare, quantifizierbare Verpflichtung und eine wirtschaftliche Belastung gegeben sind; eine Eventualverbindlichkeit liegt vor, wenn der Eintritt einer Bedingung für die Wirkksamkeit des Schuldverhältnisses kaum zu erwarten ist;³⁾ eine Rückstellung ist zu bilden, wenn Höhe oder Bestehen einer Schuld zwar ungewiß ist, eine wirtschaftliche Belastung jedoch bereits vorliegt.

Eine solche Stufenleiter gibt es aber auch bei den Nachlassverbindlichkeiten:

Sichere Passivposten stellen die lebzeitigen Erblasserschulden dar: Bei ihnen steht die Höhe fest, es ist sicher, daß sie entstanden und nicht untergegangen sind. Diese Erblasserschulden sind daher auf jeden Fall abzugsfähige Größen; sie sind mit den steuer- und bilanzrechtlichen passivierungspflichtigen Verbindlichkeiten vergleichbar.

Den sogenannten Eventualverbindlichkeiten entsprechen die aufschiebend bedingten oder zweifelhaften Schulden des § 2313. Dort wird bestimmt, daß für eine Bewertungsrechnung

1) Palandt-Keidel, 35. Aufl., § 1967, Anm. 2 übernimmt ohne weiteres den Begriff "Rückstellung" von Meincke, S. 122.

2) Oben S. 30 ff.

3) Siehe oben S. 29.

bei der Pflichtteilsberechnung die aufschiebend bedingten oder zweifelhaften Verbindlichkeiten außer Ansatz zu lassen sind¹⁾. Wenn sich später die Ungewisheit klärt, muß eine entsprechende Ausgleichung vorgenommen werden. Ebenso wie im Bilanzrecht die Eventualverbindlichkeiten dürfen nach § 2313 also auch aufschiebend bedingte, ja sogar zweifelhafte Schulden nicht passiviert werden.

Zwischen Erblässerschulden und den Verbindlichkeiten des § 2313 klappt im BGB eine Lücke: Hier sind die "Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben" angesiedelt. Es liegt daher nahe, diese Lücke mit den nämlichen Grundsätzen zu füllen, wie sie im Steuer- und Bilanzrecht für die Rückstellungen vorgefunden wurden.

Damit ist zweierlei erreicht: Einmal wird in einem bewertungsrechtlichen Zusammenhang das Vorliegen solcher Verbindlichkeiten mit bewertungsrechtlichen Kriterien begründet, zum andern kann ein Beitrag zur Klärung der Frage geleistet werden, was unter "zweifelhaften" Verbindlichkeiten im Sinne des § 2313 zu verstehen ist.

Im einzelnen ergibt sich dabei folgendes:

"Nachlaßrückstellungen" sind passivierungspflichtige, d.h. den "reinen" Nachlaßwert mindernde und abzugsfähige Verbindlichkeiten, wenn ihr zu klärender Sachverhalt ungewiß ist in bezug auf:

1. Quantifizierbare Höhe,
2. Bestehen oder Entstehen,
3. Höhe und Bestehen oder Entstehen.

In allen Fällen muß jedoch beim Erbfall bereits eine wirt-

1) Ähnlich für bedingte Verbindlichkeiten in §§ 4 ff BewG 1965: Peusquens, S. 2 ff; im BewG fehlt jedoch eine Regelung für zweifelhafte Schulden.

schaftliche Belastung des Nachlasses vorliegen.

Im ersten Fall unterscheidet sich eine Nachlaßrückstellung von einer Erblasserschuld nur dadurch, daß ihre Höhe (noch) nicht genau feststeht, weil sich etwa der Erblasser zur Leistung nicht in voller Höhe verpflichtet hielt, oder der Gläubiger des Erblassers seinen Anspruch noch nicht genau quantifiziert hatte, oder weil der Erblasser während solcher Verhandlungen gestorben ist.

Beim zweiten Punkt steht zwar die Höhe der Verpflichtung fest; es bestehen aber Zweifel, ob die Forderung begründet ist, oder ob sie etwa untergegangen ist; oder es ist unsicher, ob der Gläubiger seine Forderung geltend machen wird.

Schließlich kann Höhe und Bestehen oder Entstehen der Schuld unsicher sein; dann steht nur noch fest, daß eine wirtschaftliche Belastung des Nachlaßvermögens vorliegt.

Somit zeigt sich auch hier die Stufenleiter Erblasserschulden/Nachlaßrückstellungen/zweifelhafte oder aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten i.S.d. § 2313:

Löst sich die Unsicherheit der Verbindlichkeit i.S.d. § 2313 auf, so führt dies zur Passivierung, d.h. zu einer Ausgleichung, die Verbindlichkeit wird zur Rückstellung. Stellt sich bei einer Nachlaßrückstellung die genaue Höhe heraus, macht der Gläubiger des Erblassers nach längerer Prüfung (die durch den Erbfall unterbrochen wurde) seine Forderung geltend, so wird aus der Nachlaßrückstellung eine Erblasserschuld i.S.d. § 1967.

Damit wird auch klar, daß sich die Nachlaßrückstellungen nicht bei den Erblasserschulden einordnen lassen¹⁾ und auch nicht zu den Nachlaßerbenschulden gehören²⁾, sondern eine

1) AM.: Meincke S.135, Anm. 82.

2) Bartholomeyczik-Schlüter, S. 375.

eigene Gruppe darstellen.

Schließlich klärt sich damit auch die Bedeutung der "zweifelhaften Verbindlichkeiten" des § 2313:

Wie bei den bilanzrechtlichen Eventualverbindlichkeiten muß das Maß des vorliegenden Zweifels so groß sein, daß eine Inanspruchnahme des Schuldners geradezu unwahrscheinlich ist.

Hiermit wird zugleich der Forderung nach einer restriktiven Anwendung des § 2313 Rechnung getragen:¹⁾ Da den Verbindlichkeiten des § 2313 eines der Merkmale einer Nachlaßrückstellung fehlt (Höhe der Schuld bzw. Bestehen bzw. beides), wird der Anwendungsbereich des § 2313 sehr gering gehalten.

Es kann also nicht ausreichen, eine Verbindlichkeit nur dann als zweifelhaft anzusehen, wenn es unsicher ist, ob sie rechtlich besteht oder tatsächlich verwirklicht werden kann;²⁾ da alle diese Voraussetzungen auch die Merkmale einer abzugsfähigen Nachlaßrückstellung erfüllen, muß für das Vorliegen einer zweifelhaften Verbindlichkeit eigens festgestellt werden, daß zum Zeitpunkt des Erbfalls eine wirtschaftliche Belastung des Nachlasses noch nicht vorlag (dann nähern sich die zweifelhaften den bedingten Verbindlichkeiten), oder daß eine wirtschaftliche Belastung mit großer Wahrscheinlichkeit auch in Zukunft nicht eintreten würde: Die Beurteilung dieser Wahrscheinlichkeit hat dabei unter objektiver Würdigung der Rechtslage zu erfolgen. Sollte später trotz der getroffenen Annahme eine wirtschaftliche Inanspruchnahme des Nachlasses erfolgen, so ist dann ein Ausgleich gem. § 2313 vorzunehmen.

1) Meincke, S.230, mit Hinweis auf Staudinger-Ferid, § 2313, Anm.1 und 3.

2) BGHZ 3, S.394, 397: "Handelt es sich bei der Verbindlichkeit um eine Geldschuld, ..., dann kann sich diese Zweifelhafte auch auf einen ziffernmäßig beschränkten Teil beschränken."; vgl. auch RGZ 72, S.379 ff.

Im Normalfall aber wird die Unsicherheit der Verwirklichung nicht so groß sein, daß man nicht zur Annahme einer Nachlaßrückstellung kommen könnte: Daher reicht es für die Zweifelhaftigkeit der Verbindlichkeit nicht aus¹⁾, daß die Verbindlichkeit bestritten oder ein Prozeß über sie anhängig ist²⁾. Ebenso liegt eine den Nachlaßwert mindernde Rückstellung und keine zweifelhafte Verbindlichkeit vor, wenn die Unsicherheit nur darin besteht, daß der Gläubiger gegen den Nachlaß vorgehen wird³⁾.

Zusammenfassend kann folgendes festgestellt werden:

Auch im Nachlaßrecht kann eine Unterscheidung getroffen werden zwischen Nachlaßverbindlichkeiten und Nachlaßrückstellungen: Nachlaßrückstellungen sind Verbindlichkeiten, deren zu klärender Sachverhalt ungewiß ist in bezug auf Höhe, Bestehen oder Entstehen oder Höhe und Bestehen oder Entstehen der Verpflichtung zum Zeitpunkt des Erbfalls. Mit einer solchen Unterscheidung wird die Grenze der Übertragbarkeit steuerrechtlicher Begriffe ins Zivilrecht nicht überschritten.

Grundsätzlich sind auch Nachlaßrückstellungen abzugsfähige Passiva:⁴⁾ Insoweit erfolgt also eine Einschränkung des Stichtagsprinzips der Nachlaßbewertung, wonach grundsätzlich der Erbfall als Bewertungszeitpunkt festgelegt ist.

In der Stufenleiter Erblässerschulden/Nachlaßrückstellungen /zweifelhafte Verbindlichkeiten i.S.d. § 2313 Abs.2 S.1

1) Ebenso Meincke, S. 232.

2) So aber: Palandt-Keidel § 2313, Anm.1; RGRK-Johannsen § 2313, Anm.4; Staudinger-Ferid § 2313, Anm. 15; RG Gruchot 50, S. 1014, 1017.

3) Ebenso: Rittner, DNotZ 1958, S.181 ff, S.194, Anm.36 a.

4) RG SeuffA 62 (1907) Nr.17; RG JW 1911, S.447 f; BGH BB 1968, S. 152.

stehen diese unsicheren Verbindlichkeiten unten: Sie zeichnen sich dadurch aus, daß eine Geltendmachung der korrespondierenden Forderung mit großer Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist. Es rechtfertigt sich aus rechtspolitischen¹⁾ und -methodischen²⁾ Gründen, diese Sonderform der Verbindlichkeiten restriktiv zu behandeln und bei einer Bewertung nicht anzusetzen.

III. Einzelfragen

Anhand dieses Modells lassen sich die Streitfragen bei den "Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben" folgendermaßen lösen:

1. Deliktsrechtliche Verbindlichkeiten des Erblassers, die noch zu dessen Lebzeiten begründet wurden, deren Auswirkungen jedoch über den Erbfall hinausreichen (Beispiele: Ein Kraftfahrer stirbt am Steuer, das führerlos gewordene Auto verursacht Schäden; der Erblasser hatte es schuldhaft versäumt, in seinem Haus die Treppe instandzuhalten, nach seinem Ableben kommt dort jemand zu Schaden; der Erblasser verbürgte sich für eine noch nicht verwirklichte künftige Verbindlichkeit³⁾), stellen in der Form der Nachlaßrückstellungen dann abzugsfähige Nachlaßpassiva dar, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Es muß das Verursachungsprinzip erfüllt sein, d.h. der entstandene Schaden muß im Sinne der zivilrechtlichen Kausalitätslehre mit dem Handeln oder Unterlassen bzw.

1) Meincke, S. 227 ff.

2) Außer in § 2313 sind in keinem ähnlichen bewertungsrechtlichen Zusammenhang vergleichbare Regelungen getroffen.

3) Vgl. hierzu Boehmer, JW 1938, S.2634 ff; RGRK-Johannsen § 1967, Anm.5; Palandt-Keidel § 1967, Anm.2; Weimar, MDR 1971, S.369 f.

mit der Gefährdung durch den Erblasser in rechtlichem Zusammenhang stehen.

- Die Ungewißheit der Verpflichtung nach dem Erbfall darf sich nur auf die Punkte "Entstehen" bzw. "Höhe" der Verbindlichkeit beziehen; eine wirtschaftliche Belastung des Nachlaßvermögens im Sinne einer wahrscheinlich drohenden Inanspruchnahme durch einen Gläubiger muß beim Erbfall dagegen bereits vorliegen.

Sind diese beiden Punkte gegeben, dann erfolgt eine rückwirkende Zurechnung; es handelt sich um eine Nachlaßverbindlichkeit (so hat in allen obigen Beispielen der Erbe für die Schulden aufzukommen).

2. Steuerschulden, die erst nach dem Erbfall und in der Person des Erben entstehen, die - wirtschaftlich gesehen - aber auf die Erblassersphäre zurückreichen¹⁾, stellen abzugsfähige Nachlaßverbindlichkeiten in Form von Nachlaßrückstellungen dar, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Der Anknüpfungspunkt der Steuer muß nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise²⁾ noch in der Erblassersphäre liegen oder spätestens mit dem Erbfall eingetreten sein.
- Die genaue Höhe der Steuer braucht beim Erbfall noch nicht bekannt zu sein, es reicht aus, wenn nur damit zu rechnen ist, daß der Erbe hierfür in Anspruch genommen wird.

Falls diese Voraussetzungen erfüllt sind, sind Steuerschulden als Nachlaßverbindlichkeiten anzusehen; daran ändert sich auch nichts, wenn nach dem Erbfall der Erbe selbständige Entscheidungen trifft, etwa stille Reserven bei der

1) Beispiele bei Kröger, BB 1971, S. 647.

2) Vgl. Rittner, Die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise in der RSpr des BGH, 1975.

Liquidierung des Erblasserbetriebs realisiert. Der Bundesgerichtshof hat in diesem Fall die gem. § 16 EStG entstehende Steuerschuld nur als Wertminderung des Aktivvermögens im Rahmen der Pflichtteilsberechnung berücksichtigt, die Steuerschuld jedoch nicht als Nachlaßverbindlichkeit anerkannt¹⁾. Für die Höhe des Pflichtteils ist es jedoch ohne Einfluß, ob die Schuld nur Wertminderung des Aktivvermögens darstellt oder selbständige Nachlaßverbindlichkeit ist. Dem BGH ist daher insoweit zuzustimmen, als die Anwendung des § 2313 damit ausgeschlossen wurde, nicht dagegen im übrigen: Es erscheint inkonsequent, das Vorliegen einer Nachlaßverbindlichkeit damit abzulehnen, daß die Steuerschuld erst nach dem Erbfall durch das Handeln des Erben in dessen Person entstanden sei, gleichzeitig aber im Rahmen des § 2311 diese Schuld als Wertminderung zum Erbfallszeitpunkt anzusehen²⁾.

Aus den gleichen Gründen, nämlich wegen der kausalen Anknüpfbarkeit an die Sphäre des Erblassers, stellt auch die Einkommensteuer des Erben eine Nachlaßrückstellung und damit eine abzugsfähige Größe bei der Pflichtteilsberechnung dar³⁾, ebenso die Erbschaftsteuer⁴⁾.

Unter den oben genannten Voraussetzungen sind somit alle Steuerschulden Nachlaßverbindlichkeiten;⁵⁾ gerade auf diesem Gebiet - Berücksichtigung von Steuern - ist nicht einzusehen, warum man sich nicht steuerrechtliche Erkenntnisse über die Passivierung von Rückstellungen zunutze machen sollte.

1) BGH NJW 1972, S. 1269.

2) Ebenso: Meincke, S. 124.

3) A.M.: Gast, NJW 1959, S. 2100 f; Soergel-Eder § 2311, 2; Staudinger-Ferid § 2311, 59.

4) Vgl. Meincke S. 137, Anm. 94.

5) Gleicher Ansicht: Sudhoff, NJW 1963, S. 421 ff; Theis, S. 51; Kröger, BB 1971, S. 647 ff; Meilicke, FR 1959, S. 419 ff; ders., StbJb 1958/59, S. 351; ders., StbJb 1969/70, S. 189 ff; Meincke, S. 137.

3. Neben diesen objektiven Kriterien (Zurechenbarkeit zur Erblassersphäre, Ungewißheit nur über Bestehen oder Höhe) ist bei der Begründung von Nachlaßrückstellungen kein Raum für die Annahme subjektiver Voraussetzungen: Es sind daher auch die Kosten der Nachlaßverwaltung, der Mit-erbenauseinandersetzung und Prozeßkosten von Erbschaftsanwärttern als gewöhnliche Nachlaßkostenschulden¹⁾ im Rahmen des § 2311 abzugsfähig²⁾.

4. Verbindlichkeiten aus Verfügungen von Todes wegen sind bei der Pflichtteilsberechnung nicht abzugsfähig, weil für die Bilanz des § 2311 die gesetzliche Erbfolge entscheidet, und Verfügungen von Todes wegen nicht berücksichtigt werden dürfen. Nicht zu passivieren sind demnach - jedoch nur bei § 2311 - die Kosten einer Testamentsvollstreckung³⁾, einer Testamentserrichtung⁴⁾ und einer Testamentseröffnung⁵⁾.

5. Bei dinglichen Lasten (Dienstbarkeiten, Reallasten, Grund- und Rentenschulden) schließlich ist zu differenzieren:

Ihre Abzugsfähigkeit hängt von dem Grad an Wahrscheinlichkeit ab, mit dem zu erwarten steht, ob der Schuldner in Anspruch genommen wird; bei ihnen, ebenso wie bei Verfügungsbeschränkungen, kann die Qualifizierung als Verbindlichkeit (bzw. Rückstellung) nicht von vorneherein ausgeschlossen werden⁶⁾ oder grundsätzlich angenommen werden, es handle sich dabei um Nachlaßpassiva⁷⁾.

1) Boehmer, Erbfolge und Erbenhaftung, S.129, 133.

2) Gleicher Ansicht: Meincke, S.136; aA: Staudinger-Ferid § 2311, 53 g, h, 54, 58, 61; Lange-Kuchinke, S.608; Crome, S.467, Anm. 17 f.

3) Staudinger-Ferid § 2311, 50; RGRK-Johannsen § 2311,4.

4) RGRK-Johannsen § 2311,7.

5) Crome, S.467; Planck-Greifff § 2311, 2 c; vgl. Meincke, S.135 Anm. 86 mwN.

6) So aber Meincke, S.121; Lange-Kuchinke, S. 828.

7) So Strohal I, S.445, Anm.10; BGHZ 3, S.394 ff.

Wenn mit einiger Sicherheit zu erwarten ist, das Vermögen des Schuldners habe für die Belastung aufzukommen, dann liegt eine absetzbare Rückstellung vor und nicht nur eine Wertminderung des Aktivvermögens: Gerade im Rahmen des § 2311, bei der Gegenüberstellung von Aktiven und Passiven, einer Art Bilanz also, unterscheidet sich eine Sachhaftung (wie sie ein Grundpfandrecht darstellt) faktisch in nichts von einer persönlichen rechtlichen Verpflichtung des Schuldners: Da sich der Gläubiger aus der Sache befriedigen kann, diese Sache aber zum Vermögen des Schuldners gehört, tritt auch hier ein Vermögensverlust ein. Es ist nur zu beachten, daß solche dingliche Lasten, die eine persönliche Verpflichtung sichern, nicht selbständig abgesetzt werden dürfen, weil unter bewertungsrechtlichen Gesichtspunkten mehrere Ansprüche mit dem gleichen Ziel nur eine Verbindlichkeit darstellen.

F. Geldentwertung

Bei einer lange dauernden Erbauseinandersetzung oder einem langwierigen Streit um die Höhe eines Pflichtteils kann sich die zum Erbfallszeitpunkt vorgenommene Wertfestsetzung beträchtlich verschieben; dies kann zu Ungerechtigkeiten führen. Es ist daher zu bedenken, ob nicht de lege ferenda andere Bewertungsmaßstäbe für die Berechnung des Pflichtteils aufgestellt werden sollten¹⁾.

Legt man etwa eine Inflationsrate von 5 % pro Jahr zugrunde, so bedeutet das, daß der Erbe, wenn es ihm gelingt, die Auszahlung eines Pflichtteilsanspruchs nur fünf Jahre hinauszuzögern, nur etwa 81 % des Werts zum Erbfallszeitpunkt auszahlen müßte. Man sollte daher erwägen, ob nicht in Zukunft zumindest der Mittelwert des Zeitraumes zwischen Erbfall und Auszahlung errechnet und eingesetzt werden sollte. Eine solche längerfristige Periodenabgrenzung würde eher die Tatsache berücksichtigen, daß ein Ausgleich gefunden werden muß für die Beteiligung an einem auf Dauer berechneten Vermögen. Es wäre dabei jedoch zu beachten, daß die Ermittlungskosten für dieses Verfahren die Erben nicht zu sehr belasten dürften.

1) Vgl. auch Coing, Gutachten A zum 49. DJT, 49; auch das BVerfG hat zur Zeit über drei Verfassungsbeschwerden zu entscheiden, in denen die ASt. die Berücksichtigung, also den Abzug des Geldwertverlustes bei der Besteuerung der Zinsen festverzinslicher Wertpapiere fordern.

G. Zusammenfassung

Mit der vorliegenden Arbeit sollte versucht werden, den Nachlaßverbindlichkeiten Zahlenansätze zuzuordnen; dabei war es erforderlich, zunächst die Bewertungsobjekte selbst darzustellen und den Anlaß ihrer Bewertung zu erläutern. Schließlich sollten steuerrechtliche Erkenntnisse auch für die erbrechtliche Dogmatik genutzt werden. Die Ergebnisse der Darstellung sollen im folgenden thesenartig wiederholt werden.

I.

Für eine Bewertungsrechnung liegt eine Einteilung der Nachlaßverbindlichkeiten nach dem erbrechtlichen Stichtagsprinzip nahe. Die Nachlaßschulden lassen sich demnach auch in diesem Zusammenhang einteilen nach dem Zeitpunkt ihrer Entstehung vor, mit oder nach dem Erbfall.

Eine Hauptgruppe der Nachlaßverbindlichkeiten bilden die ererbten Schulden.

Die Erbfallschulden haben ihren Bezugspunkt im Erbfall; zu ihnen gehören vor allem die Verbindlichkeiten aus Verfügungen von Todes wegen.

Nach dem Erbfall entstehen die Nachlaßkostenschulden, die Erbschaftsverwaltungsschulden, die Nachlaßerbenschulden, die Geschäftsschulden und die sogenannten Verbindlichkeiten zwischen zwei Rechtsleben.

II.

Im Bewertungsrecht gelten als Verbindlichkeiten alle zivilrechtlichen Verpflichtungen, die am jeweiligen Stichtag bestehen; Entstehungsgrund, Sicherheit oder Fristigkeit sind für ihre Qualifizierung nicht erheblich.

von den ausgewiesenen Verbindlichkeiten unterscheiden sich die Eventualverbindlichkeiten dadurch, daß die Bedingung für die Wirksamkeit des Schuldverhältnisses noch nicht eingetreten ist; dieser Eintritt ist auch wenig wahrscheinlich.

Rückstellungen sind ungewisse Verpflichtungen, bei denen allein die wirtschaftliche Belastung zum Stichtag feststeht.

Zwischen Eventualverbindlichkeiten, Rückstellungen und Verbindlichkeiten läßt sich eine graduelle Abstufung feststellen.

III.

Bewertung ist die Festsetzung eines inländischen Währungsgeldbetrags für die Errechnung des Wertes eines Guts. Mit diesem Verfahren sollen für Wirtschaftsgüter vergleichbare Daten zur Gewinnermittlung oder zur Besteuerung geschaffen werden.

IV.

Die Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten ist zur Ermittlung des Rein-Nachlasses und für die Möglichkeit der Haftungsbeschränkung des Erben erforderlich.

Den Rein-Nachlaß bildet der um die Schulden verminderte Nachlaßwert; dieser Wert ist für die Geldabfindungsansprüche und für Quoten- und Pflichtteilsvermächtnisse bedeutsam.

Die Möglichkeiten des Erben, einer persönlichen Inanspruchnahme für die Nachlaßverbindlichkeiten zu entgehen, richten sich nach dem Wert der Nachlaßaktiva und dem Umfang der Nachlaßpassiva.

V.

Die für eine Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten bedeutsamen Wertansätze sind der Erfüllungsbetrag, der Nennwert, der Tageswert und der Ablösungswert.

VI.

Zentrales Thema einer Bewertung von Schulden ist das Zinsproblem.

Zu den Zinsen zählen alle Kosten, die für die Kapitalüberlassung zu entrichten sind; daher sind bei der Bewertung der Hauptverbindlichkeiten auch Disagio-Beträge zu berücksichtigen, die an den auszahlenden Gläubiger gezahlt werden müssen.

Bei den besonders hoch verzinslichen Verbindlichkeiten ist eine Prognose zum Erbfallstag zu erstellen. Diese Verbindlichkeiten sind nicht mit ihrem Nennwert, sondern mit einem aufgezinnten höheren Tageswert zu bewerten. Dies beruht zum einen auf dem im Erbrecht geltenden Prinzip des wirtschaftlichen Wertausgleichs zwischen Erben und Nachlaßgläubigern, zum anderen auf dem "inneren" Wert besonders hoch verzinslicher Verbindlichkeiten. Zugunsten des Erben ist zu unterstellen, daß eine besonders hoch verzinsliche Verbindlichkeit einen Fortführungswert besitzt.

Besonders niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten sind nicht abzuzinsen. Dies folgt aus dem Grundsatz der Realitätsbezogenheit und Objektivität der Bewertung. Eine Abzinsung würde eine unzulässige Bewertung nicht realisierter Gewin-

ne darstellen, die auch § 2313 verbietet. Bei den besonders niedrig verzinslichen Verbindlichkeiten ist daher der Tageswert nach unten durch den Rückzahlungsbetrag begrenzt.

Unverzinsliche Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit ihrem Nennwert zu bewerten.

VII.

Rentenschulden, bei deren Verzinsung keine Sonderverhältnisse herrschen, sind mit ihrem Kapitalwert zu bewerten.

Besonders hoch verzinsliche Rentenschulden sind aufzuzinsen, besonders niedrig verzinsliche Rentenschulden sind mit ihrem vollen Kapitalbetrag zu bewerten.

Das erbrechtliche Prinzip der Bestandserhaltung und Fortführung verbietet für Rentenschulden den Ansatz eines Ablösungswerts; auch bei Rentenschulden darf der Ablösungswert den Nennbetrag nicht unterschreiten.

VIII.

Will der Erbe Naturalobligationen nicht erfüllen, so ist eine Bewertung nicht erforderlich; will der Erbe trotz möglicher Einreden leisten, so müssen diese Schulden nach allgemeinen Grundsätzen bewertet werden.

IX.

Unter Übernahme steuerrechtlicher Erkenntnisse kann auch im Erbrecht unterschieden werden zwischen Nachlaßverbindlichkeiten und Nachlaßrückstellungen; Nachlaßrückstellungen sind ungewisse Verbindlichkeiten, bei denen allein die wirtschaftliche Belastung zum Erbfallstag feststeht.

Als Nachlaßrückstellungen sind demnach passivierungsfähig die deliktsrechtlichen Verbindlichkeiten des Erblassers, deren Auswirkungen über den Erbfall hinausreichen, ferner Steuerschulden, die zwar dem Erblasser zuzurechnen sind, aber erst vom Erben erfüllt werden müssen, und schließlich solche dinglichen Lasten, für die der Erbe wahrscheinlich aufzukommen hat.

X.

Infolge der Geldentwertung sollte bei der Bewertung von Nachlaßverbindlichkeiten der Mittelwert des Zeitraums zwischen Erbfall und Auszahlung angesetzt werden.

L e b e n s l a u f

Am 15.8.1950 wurde ich, Albert Hauser, als Sohn des Kaufmanns Richard Hauser und seiner Ehefrau Erika, geborene Stengel, in Augsburg geboren. Nach dem Besuch der Volksschule besuchte ich das Humanistische Gymnasium bei St. Stephan in Augsburg, wo ich am 28.6.1969 die Reifeprüfung ablegte. Nach der Ableistung des Wehrdienstes studierte ich Rechtswissenschaft an der Ludwig-Maximilians-Universität in München. Am 23.7.1975 bestand ich an der Universität München die erste juristische Staatsprüfung. Nach der Absolvierung des Vorbereitungsdienstes für den höheren Justiz- und Verwaltungsdienst bestand ich am 8.9.1978 vor dem Bayerischen Landesjustizprüfungsamt die zweite juristische Staatsprüfung. Seit 1.1.1979 bin ich als Regierungsrat z.A. im Bayerischen Staatsministerium für Landesentwicklung und Umweltfragen tätig.

